

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

SIRLEI FATIMA LIGABUE

A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL, A PARTIR DAS
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR
PÚBLICO- NBC T 16

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao
Departamento de Ciência Contábeis e Atuariais da
Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS,
como requisito para obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

PORTO ALEGRE

2010

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	2
2 PROBLEMA	4
3 OBJETIVO	4
4 JUSTIFICATIVA	5
5 METODOLOGIA	5
6 LEGISLAÇÕES	5
6.1 Aplicadas ao Setor Público	5
6.1.1 Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964	6
6.1.2 Lei de Responsabilidade Fiscal – LC Nº.101/2000	7
7 MUDANÇAS E INOVAÇÕES PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA DECORRENTES DA APROVAÇÃO DAS NBCASP	8
7.1 Os manuais aplicados ao Setor Público (MCASP)	8
7.2 Normas Brasileiras à Contabilidade Pública (NBCASP)	9
7.2.1 Considerações	9
7.2.2 NBC T 16.1 – Conceituação Objetivos e Campo de Aplicação	10
7.2.3 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	11
7.2.4 NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	11
7.2.5 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	12
7.2.6 NBC T 16.5 – Registro Contábil e o PCASP	14
7.2.7 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	16
7.2.8 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	20
7.2.9 NBC T 16.8 – Controle Interno	21
7.2.10 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	23
7.2.11 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos	24
8 CONCLUSÃO	25
REFERÊNCIAS	26

A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL, A PARTIR DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NBC T 16

SIRLEI FÁTIMA LIGABUE

RESUMO

Esta década tem sido muito importante para a Contabilidade Pública Brasileira, que vem agregando novas regras para poder acompanhar o crescimento econômico interno e o dinamismo dos mercados globalizados. Em 2000 foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, que veio reforçar a Lei Federal nº 4.320/64, buscando dar mais transparência nas contas públicas. Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade publicou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) visando o aperfeiçoamento dessa ciência, que busca a adoção de boas práticas para fortalecer a credibilidade da informação, facilitar o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos. Considerando o exposto, o presente estudo tem por objetivo principal apresentar a situação da contabilidade pública após a implementação das normas (NBCASP), comparando-as com a Lei Federal nº. 4.320/64 e a Lei Complementar nº. 101/00 (LRF), ressaltando as mudanças mais relevantes para a contabilidade do setor público.

Palavras-chave: Contabilidade pública - Lei Federal nº. 4.320/64 - Lei Responsabilidade fiscal-LC nº. 101/00 - Manuais e Normas aplicadas à Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade brasileira vem passando por uma grande transformação nos últimos anos, demonstrando todo o dinamismo e a capacidade da profissão em se adaptar aos movimentos da economia mundial globalizada e, no âmbito nacional, em acompanhar o fortalecimento do mercado de capitais do País.

A principal finalidade da ciência contábil é o fornecimento de informações, contribuindo de forma significativa para a adequada tomada de decisão. Assim, o papel desempenhado pelo contador ganha relevância, com o objetivo principal de adequar as práticas contábeis, as demonstrações e a evidenciação da informação às novas necessidades dos usuários (MCASP, Portaria STN nº. 751/09, volume IV).

Segundo Mathias, (2006 p.231), “o campo de aplicação da contabilidade pública é restrito à administração pública direta e indireta nos seus três níveis de governos: federal,

estadual, municipal e suas respectivas autarquias e fundações”. De acordo com as NBCASPs, na NBC T 16.1, o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público abrange todas as entidades públicas.

A contabilidade pública dispõe da Lei Federal nº. 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, inserida nesta lei no Título IX “Da Contabilidade”, e tem servido de âncora para o contador, mas de forma muito restrita. Em 2000 foi publicada a LC nº. 101/00 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e impõe limites para os gastos públicos. Além das legislações citadas o contador deve, como obrigatoriedade, observar os Princípios de Contabilidade no exercício da profissão e seguir as diretrizes dos MBCASP que constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme resolução CFC (STN nº. 750/93 ar. 1º)

As NBCASP estão sendo elaboradas para que a contabilidade brasileira se identifique com os fundamentos da contabilidade internacional. Sua aplicação trará o desenvolvimento conceitual e o fortalecimento institucional, suprimindo, assim, a carência gerada pela globalização. Como iniciativa de implementação das mudanças necessárias para que a contabilidade brasileira incorpore os novos fundamentos, o Tesouro Nacional expediu a Portaria MF 184, que 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 (UFRGS, DISCIPLINA: GOVERNAMENTAL II/2010).

Para firmar a busca desse processo evolutivo o Conselho Federal de Contabilidade publica as dez primeiras normas, em 21 de novembro de 2008, relacionadas a seguir:

- 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.

Com a edição dessas Normas, as NBCTs 16, o Conselho Federal de Contabilidade contribuiu para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, necessárias para atender às novas demandas sociais, por um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, para acompanhar o crescimento do país.

Dentro desse contexto, o presente estudo propõe-se a apresentar os principais pontos de cada uma das dez normas aprovadas e, ainda, destacar as inovações promovidas nos dispositivos que reforçam o cumprimento dos princípios de contabilidade, como a LF 4.320/64 e a LRF nº 101/00.

2 PROBLEMA

Segundo, Lakatos (2007), "[...] o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-lo individualizado, específico, (...)”.

Com base nos argumentos citados acima, eis o questionamento da presente pesquisa: Quais foram as principais alterações introduzidas, na contabilidade pública, pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público – NBC T SP?

3 OJETIVO

O objetivo principal desse artigo é apresentar a situação da contabilidade pública no Brasil após a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP–NBC T 16), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Para tanto, expor as principais alterações que a contabilidade incorporou pela introdução das normas para se ajustar aos movimentos da economia globalizada e, principalmente, no sentido de se adequar a padrões e procedimentos de convergência às Normas Internacionais. Ainda, pela busca contínua de melhores práticas para elaboração das demonstrações contábeis mais confiáveis, transparentes e compatíveis com os novos padrões, e em conformidade com os princípios fundamentais que regem os atos do profissional contador.

4 JUSTIFICATIVA

A opção pelo assunto da pesquisa acadêmica é o resultado do interesse de aprofundar o conhecimento sobre o tema escolhido, traduzindo-se na oportunidade de incrementar o aprendizado em assuntos pertinentes à Contabilidade Pública.

A relevância da presente pesquisa, como contribuição teórica, justifica-se pela pretensão de expor, de forma clara e sucinta, informações que permitam evidenciar o novo ambiente ao qual o gestor público atua sob a orientação da Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que vem para suprir a falta de transparência nas demonstrações contábeis e impor boas condutas de governança.

5 METODOLOGIA

Neste trabalho foi empregado o método dedutivo, que, segundo Gil (2002, p.27)”[...] é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular”. Já o tipo de pesquisa foi de natureza exploratória, pois teve como objetivo principal aprofundar o conhecimento do tema proposto e torná-lo mais claro.

Para contextualizar o estudo, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, que, de acordo com Gil (2002, p.44) é aquela “[...] desenvolvida com base em material já elaborado, constituída principalmente de livros e artigos científicos”. Foram utilizados, ainda, consultas a teses, dissertações, artigos de revistas especializadas e internet, para possibilitar a compreensão do tema em questão.

Quanto à abordagem, constituiu-se uma pesquisa qualitativa, pois, conforme a literatura, a contabilidade é uma ciência social, e não exata, o que justifica a relevância do uso da abordagem a partir de dados não-quantitativos.

6 LEGISLAÇÃO

6.1 APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

No setor público, a principal função da Contabilidade e de sua informação é o controle para manter o equilíbrio nas contas públicas: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, às áreas que necessitam de priorização de investimentos.

A Contabilidade Pública tem como fundamento legal o art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual uma lei complementar deve estabelecer normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, tratando, especialmente, da contabilidade em seu título IX.

Outra referência legal importante é a Lei Complementar nº. 101/2000 - conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - que regulamenta o art. 163, inciso I, da Constituição Federal de 1988, contemplando as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

6.1.1 LEI 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964

Esta lei estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos “e balanços da União, dos Estados”, dos Municípios e do Distrito Federal.

A administração pública deve seguir as diretrizes da Lei do Orçamento que dispõe sobre a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecida aos princípios orçamentários de Unidade, Universalidade e Anualidade.

A estrutura desta lei federal direcionada a contabilidade é a seguinte: Título IX - Da Contabilidade: Disposições Gerais (Art. 83 a 89); Da Contabilidade de Orçamentária e Financeira (Art. 90 a 93); Da Contabilidade Patrimonial e Industrial (Art. 94 a 100) e Dos Balanços (Art. 101 a 106). Para melhores esclarecimentos, se faz necessário expor os artigos: artigo 83 “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Conforme o MCASP (portaria STN/SOF nº 2/09) a Unidade, também previsto no art. 2º da Lei nº 4.320/64, diz que cada ente da federação União, Estado, Distrito Federal ou Município deve possuir apenas um orçamento, estruturado de maneira uniforme (tal princípio é reforçado pelo princípio da “unidade de caixa”, previsto no art. 56 da referida Lei, segundo o qual “todas as receitas e despesas convergem para um fundo geral - conta única - com o objetivo de se evitar as vinculações de certos fundos a fins específicos” - O objetivo é apresentar todas

as receitas e despesas numa só conta, a fim de confrontar os totais e apurar o resultado: equilíbrio, déficit ou superávit).

Outro princípio a ser observado é o da Universalidade: segundo os artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320/64, “a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas”. Isso possibilita controle parlamentar sobre todos os ingressos e dispêndios administrados pelo ente público (Tal princípio complementa-se pela “regra do orçamento bruto”, definida no art. 6º da Lei nº. 4.320/1964: “art. 6º. Importante, ainda, colocar o princípio da Anualidade: o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, geralmente um ano. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320 (1964): “art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”).

Considerando, ainda, sobre os resultados gerais do exercício que devem ser demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais (Lei 4.320/64). As NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis - incluíram: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas, essenciais para ampliar a transparência dos resultados da administração do governo.

Para a fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei (ARTIGO 113).

6.1.2 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LC Nº.101/2000

Esta lei complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Impõe limites para o gestor público que deve administrar com o compromisso de prevenir riscos, corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e, ainda, cumprir metas de resultados estipulados para as receitas e as despesas com as devida prestações de contas. Conforme §1º. em seu art. 1º. “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites [...]”

Até a publicação desta lei, embora constante na Constituição Federal de 1988 e já previsto desde a Lei n 4320/64, a Administração Pública não dispensava a devida atenção

para o Controle Interno. Com inúmeras alterações no modo de administrar o Poder Público, ela está promovendo importante evolução na cultura do administrador. Conforme descreve Lopes (2000), "A Lei de Responsabilidade Fiscal estrutura-se em dois princípios fundamentais da administração, que são o planejamento e o controle, ambos estreitamente ligados ao gerenciamento de custos (gastos públicos)".

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da Execução Orçamentária e o relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (LC nº. 101/2000, art. 48).

Quanto à fiscalização da gestão fiscal esta norma incumbe ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalização do cumprimento das normas desta lei, com ênfase no que se refere ao atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e limites e condições para realização de operações, conforme: "Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar".

Portanto, é importante observar que esta lei dá ênfase a limites e metas estipuladas, transparência e fiscalização dos atos dos gestores dos recursos, pois, conforme o artigo 73, há previsões de punições, dentro do código penal, a quem cometer algum tipo de infração.

7 MUDANÇAS E INOVAÇÕES PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA DECORRENTES DA APROVAÇÃO DAS NBCASP

7.1 OS MANUAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO (MCASP)

São normas emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através de Portarias e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através de Resoluções. Visa a harmonização dos procedimentos contábeis, observando os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº. 4.320/64; também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade, sobretudo as Normas (NBCT 16). Além disso, objetiva uniformizar as práticas contábeis, e abordam os aspectos relacionados, ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, adequando - os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público faz parte das ações da Secretaria do Tesouro Nacional que busca orientações estratégicas para a contabilidade aplicada no Brasil. A elaboração teve a participação do Conselho Federal de Contabilidade, que, juntos, buscam promover o desenvolvimento conceitual da ciência contábil no Brasil e torná-la obra de referência para a classe.

As orientações estratégicas estabelecem três diretrizes, (Portaria nº. 467, 2009):

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

Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, (FORUM NACIONAL, 2008).

Assim, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, com o objetivo de tornar-se obra de referência para a classe contábil brasileira. Ganham a comunidade contábil, a sociedade e o País (PORTARIA STN nº 467/2009 – Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

7.2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

7.2.1 Considerações

Há décadas que a Contabilidade se vale da legislação disposta pela lei 4.320/64, que se atém sobre as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, amparada no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal. Após intenso estudo e discussões acadêmicas, o Brasil convencionou por reformular seus ordenamentos contábeis para se alinhar às práticas de contabilidade pública às Normas Internacionais - (NICSP), que são emitidas pela Federação Internacional de Contadores. “Conforme Lima (2007, p.210) as NICSP são adaptadas para o setor público, (...) e destinam-se a garantir o fortalecimento da transparência fiscal na gestão dos recursos públicos”.

Diante desse contexto de desenvolvimento de diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade Pública brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 2008,

as primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), visando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público.

As premissas para a elaboração das NBCASP são as seguintes:

- Tratamento científico para os fenômenos e transações da área pública e diferenciação entre ciência social aplicada e legislação;
- Aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao Setor Público;
- Harmonização de boas práticas de contabilidade entre os entes federados brasileiros;
- Convergência das normas brasileiras às internacionais (IPSAS).

As NBCASP representam grande evolução para a contabilidade pública brasileira, pelas premissas antes destacadas que procuram atribuir um caráter científico, não ficando relegada apenas por disposições legais. Além disso, as normas trazem inovações, tais como, previsão de depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios do fluxo de caixa. Essas inovações contribuem para que a contabilidade pública mude seu enfoque ligado, basicamente, a execução do orçamento e busca abranger, também, os aspectos do patrimônio estatal.

7.2.2 A NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO OBJETIVOS E CAMPO DE APLICAÇÃO

Norma aprovada pela Resolução do CFC nº. 1.128/2008 tem que Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, entendido este como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Quanto ao objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T 16.1 estabelece que a ela cabe, “... fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do

patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; à adequada prestação de contas; e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBC T 16.1, item 4)”.

7.2.3 BC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

Norma publicada pela Resolução CFC 1.129/08: o Ativo compreende os direitos e bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro; o grupo do Passivo são as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões; por fim o patrimônio líquido corresponde a diferença entre o ativo e o passivo.

Patrimônio Público (ativo) é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública, que prestem serviços públicos. O mesmo conceito está em MCASP, Portaria STN nº 467/2009 P.18/92, item 3.1.

O Patrimônio Público é estruturado em Ativo; sendo dividido em Circulante, quando estão disponíveis para utilização imediata e são realizados, consumidos ou vendidos até o final do exercício financeiro subsequente. Os outros ativos são classificados como Não-Circulante; Passivo - classificados como Circulante quando corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício financeiro subsequente e os valores de terceiros ou retenções em nome deles quando a entidade pública for à fiel depositária. Outros passivos são classificados como Não-Circulante.

O Sistema Contábil Público é composto pelas etapas de planejamento, execução, controle e avaliação. É dividido em subsistemas contábeis como: de Informações Orçamentárias, de Informações Financeiras, de Informações Patrimoniais, de Custos e de Compensação.

Esta norma modifica a Lei. 4.320/64, quanto à classificação dos elementos patrimoniais para: “Ativo/Passivo Circulante e Não-Circulante”. A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade (PORTARIA STN Nº. 467/2009 - MCASP, ITEM 3,P.18/92)

7.2.4 NBC T 16.3 - PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

Aprovada pelo CFC através da Resolução nº. 1.130/08 estabelece as bases para o controle contábil sobre o planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual, através da integração dos planos hierarquicamente interligados, que possibilite a comparação de metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

Esta Norma define Plano hierarquicamente interligado como sendo 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 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 elaboração dos orçamentos anuais); Lei Orçamentária Anual – LOA (nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano).

A LRF nº. 101/00, em seu capítulo II aborda, amplamente, sobre o planejamento e as diretrizes que servem de instrumento de controle dos atos do gestor público, cabe verificar que conforme: “ Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e [...], § 1º. Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias...”.

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

7.2.5 BC T 16.4 – TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Norma aprovada pela Resolução CFC Nº. 1.131/08. Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público e seus reflexos no patrimônio público, variações patrimoniais e transações que envolvem valores de terceiros sob o enfoque contábil.

Caracterizam-se como transações no setor público os atos e fatos que promovem alterações no patrimônio das entidades públicas, as quais são objeto de registro contábil em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade. Alterações que podem ser de natureza econômico - financeira (afetam o

patrimônio público, realizadas, ou não, em decorrência da execução do orçamento) ou de natureza administrativa (são originadas de atos praticados pelos gestores públicos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e o funcionamento das atividades da entidade pública, podendo provocar alterações no patrimônio da mesma).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição, em seu artigo 1º, § 1º o seguinte: “ A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites ...”.

As variações patrimoniais classificam em quantitativas (são transações que modificam o patrimônio líquido da entidade) e as qualitativas (estas, alteram a composição dos elementos sem afetar o patrimônio líquido). Há, também, transações que envolvem valores de terceiros e que não afetam o patrimônio líquido, pois a entidade do setor público responde como fiel depositária e que devem ser demonstradas de forma segregada. Segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

O MCASP (Portaria STN nº. 467/09) coloca que “As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em Variações patrimoniais aumentativas (quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial); diminutivas (quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial)”. Quanto às qualitativas, abordadas em seu item **5.1.1** traz como exemplo a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

Considerando, o inciso V do artigo 50 da Lei Complementar (LRF) nº 101/00 que dispõe: “... III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente”.

Conforme o art. 7º Portaria Conjunta STN/SOF Nº. 2/09) as variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público,

conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

O dispositivo do artigo 104 da Lei Complementar nº. 4.320/64 coloca: “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

As transações que envolvem valores de terceiros (devem ser demonstradas de forma segregada) são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido (itens 10 e 11 desta norma).

7.2.6 NBC T 16.5 – REGISTRO CONTÁBIL E O PCASP

Norma aprovada pela Resolução CFC 1.132/2008, dispõe que “(...) a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais” (item 23).

A padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e tempestivas para a tomada de decisão. Esta uniformização deve abranger atos e fatos no âmbito do setor público dentre os quais se destaca a gestão do orçamento público (MCASP, PORTARIA CONJUNTA STN/SOF nº. 2/09 volume I).

Segundo art. 2º (MCASP/Portaria nº. 467/09) Os registros patrimoniais no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observarão as orientações contidas no Volume II do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas (...); manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações - assunto já abordado pela legislação LF nº. 4.320/64, conforme Art. 86: “A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas”.

O registro dos bens, direitos e obrigações devem possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação. Em cumprimento à Lei 4.320/1964 os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada. Segundo artigo 88 dessa lei: “Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do

devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada”.

Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem estar evidenciados nas contas de compensação do Balanço Patrimonial, em cumprimento ao § 5º do art. 105 da Lei 4.320/1964, que dispõe “§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº. 101/00 traz em seu artigo 50 que “além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará: I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio; II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência; (...)”.

Conforme esta Norma, os registros contábeis devem seguir uma lógica em torno da natureza da informação das contas; usar tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas e a movimentação a débito e a crédito. Segundo, as informações são classificadas conforme sua natureza que podem ser: de natureza Patrimonial (gera modificações qualitativas ou quantitativas do patrimônio público); de natureza Orçamentária (se referem ao planejamento e execução dos planos) e as de natureza típicas de Controle (diz respeito aos atos e funções específicas de controle).

Importante, ainda, observar os elementos fundamentais do registro contábeis: a data da ocorrência da transação, a(s) conta(s) debitada(s) e creditada(s), histórico de forma descritiva, o valor da transação e o número de controle para identificação do documento.

Quando houver conflito entre dispositivos da legislação e os preceitos das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, o profissional de contabilidade deve observar, para a elaboração das demonstrações contábeis, as diretrizes estabelecidas nessas normas, e deve evidenciar em notas explicativas, as disposições conflitadas da legislação específica (INCLUSÃO). Segundo Iudícibus (2004, p. 129), a evidenciação:

[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informações para o usuário.

Esta NBCT orienta que, na ausência de norma contábil, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e que internacionais

tratam de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas, inclusive, quando do reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, também, deve-se evidenciar em notas explicativas (INCLUSÕES, estabelecidas nos itens 24 e 25 - desta norma).

Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis, MPCASP (Portaria SNT/2009, item 5.3).

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará a LC-LRF nº. 101, art. 50. As demais normas podem ser relacionadas como a Lei 4.320/64 (que institui normas gerais de direito financeiro), a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 (que estabelece normas de finanças públicas) e a MCASP, entre outras formas da legislação.

7.2.7 NBC T 16.6 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aprovada pela Resolução CFC nº. 1.133/2008 e alterada pela resolução CFC 1.268/09, estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. Procurou preservar, em parte, a estrutura das Demonstrações Contábeis previstas na Lei nº 4.320/64 acrescentando duas novas demonstrações (Fluxo de Caixa e Resultado Econômico) e exigiu a elaboração de Notas Explicativas às demonstrações.

Segundo a Lei nº. 4.320 / 64 “O Balanço Orçamentário apresentará as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas.” Para a NBCT 16.6 “O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.”

Balanço Orçamentário, segundo a LC nº 101/00, (art. 52, I) dispõe,

- I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
 - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
 - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

Pela Lei 4.320/64, o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária,

conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (MCASP, item 3.1 – Resolução CFC nº 751/09).

Os manuais destacam que o Balanço Financeiro evidenciará a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discriminam:

- a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;
- o saldo inicial e o saldo final em espécie.

Conforme esta NBCTSP o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil estruturada nos grupos de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública e, ainda, contas de Compensação que compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Esta norma apresenta mudanças como o caso da despesa orçamentária que passa a ser demonstrada por empenho, liquidação, despesa paga e restos a pagar não processados, não mais por tipo de crédito. No caso das receitas serão discriminadas as fontes (espécie). Bem como, na estrutura do Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro (discriminação da receita e da despesa), na Demonstração das Variações Patrimoniais (variações qualitativas e variações quantitativas) e no Balanço Patrimonial (cujos elementos devem ser classificados como circulantes ou não circulantes, de acordo com os atributos de conversibilidade e exigibilidade, e não em função ou não de autorização legislativa).

Para Lima; Castro (2007) “As demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64 apresentam estruturas peculiares, fundamentadas no controle do orçamento público, tendo seus ativos e passivos estruturados para verificar déficits e superávits ao longo dos anos”.

Além das demonstrações contábeis propriamente ditas, de acordo com a Lei 4.320/64, devem ser apresentados quadros demonstrativos trazendo a receita e a despesa segundo categorias econômicas, bem como a dívida fundada interna, a dívida flutuante, entre outros.

Quanto a Lei de responsabilidade Fiscal, LC nº 101, apenas cita a Demonstração das Variações Patrimoniais (art. 50, VI): “VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos”.

Segundo o Manual (MBCASP, item 4.1), o art. 104 da Lei nº 4.320/1964 consta:

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” No item 4.3 Análise: “Pela demonstração, deve-se avaliar o resultado patrimonial, que é afetado tanto por fatos orçamentários quanto extra-orçamentários, observando os itens mais relevantes que interferiram no superávit ou déficit patrimonial.

Ainda, segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964 (NBCASP, Portaria 467/09): “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) exige a elaboração e encaminhamento para os órgãos de fiscalização e controle de demonstrativos fiscais, contemplando informações de natureza orçamentária e financeira, distribuídos nos anexos de riscos fiscais e metas fiscais.

Ao término de cada exercício financeiro, devem ser publicadas as Demonstrações Contábeis com identificação da entidade pública, com a assinatura da autoridade responsável e do contabilista da entidade devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, sendo colocada a disposição da sociedade.

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (INCLUSÃO NBCASP em seu item 6.)

Conforme Resolução do CFC nº 1.133/08, este demonstrativo deve apresentar a movimentação financeira histórica da entidade pública, permitindo ao usuário projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade da entidade de manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade.

Tal demonstração deve ser elaborada pelos métodos direto ou indireto e deve evidenciar as movimentações em três grandes grupos que são: fluxo de caixa das operações, fluxo de caixa dos investimentos e fluxo de caixa dos financiamentos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é um importante instrumento de avaliação da gestão pública com objetivo de contribuir para a transparência, pois permite inferir, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e financiamentos, além de que permitir a verificação de como a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insolvência futura (PORTARIA STN nº 751/2009 – p.47/63).

NOTAS EXPLICATIVAS (INCLUSÃO NBCASP)

As notas explicativas são partes integrante das demonstrações contábeis (Resolução CFC N°. 1.133/08. Suas informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não evidenciadas nas Demonstrações Contábeis e devem ser parte destas (NBCASP/2009).

Conforme MCASP, as notas explicativas fornecem informação adicional à apresentada no corpo das demonstrações contábeis, tais como descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados ou não reconhecidos nas referidas demonstrações (Portaria STN n° 751/2009, p. 56/63). É obrigatória a elaboração de notas explicativas detalhando os recursos ordinários e vinculados que compõem o caixa e fluxo de caixa do exercício anterior e para o exercício seguinte.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

As Demonstrações do Resultado Econômico (Resolução CFC n°. 1.133/09) foram criadas para visualizar a eficiência na gestão dos recursos no serviço públicos. Tem como objetivo evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos, cuja elaboração é facultativa.

Além de procurar salientar a importância da legalidade, a Constituição Federal de 1988 também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados a população. Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), estabelece que no parágrafo 3° do seu art. 50 estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A implementação de um sistema de informação de custos representa grande avanço para propiciar essa avaliação, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos dos programas de governo. (MBCASP, item 7.4, Portaria STN n° 751/09).

7.2.8 NBC T 16.7 – CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Estabelecem conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. Coloca, em seu item 7, como dever dos procedimentos para consolidação a observação da data (...) devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses.

Esta Norma conceitua Unidade Contábil Consolidada como a soma ou agregação de

saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. Os procedimentos de consolidação são feitos através de ajuste e eliminações que se realizam através de documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento de escrituração. As informações utilizadas para consolidação devem ser levantadas na mesma data.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC) nº. 101/00 coloca que o Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

Para o MCASP (Portaria STN nº.751/09) observa em seu item 11 que 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. As demonstrações contábeis consolidadas do setor público são complementadas, além de, notas explicativas, por outros quadros analíticos necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados. Serão incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas todas as entidades do setor público integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

7.2.9 NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

Estabelece definições de controle interno, sua abrangência, classificação, ambiente de controle; e procedimentos de prevenção detecção e monitoramento. Para garantir esse controle criou-se a Lei Responsabilidade Fiscal que garante os recursos do país, pois, além de ser uma exigência constitucional, reafirmou ser impreterível, vez que a Administração Pública presta contas e é fiscalizada pelos Tribunais de Contas, com apoio nos sistemas de Controle Interno.

Considera que o controle é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil; deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental nas seguintes categorias: Operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; Normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

O controle interno está previsto na (Constituição Federal/88, Lei Complementar n.º 101/00 e Lei Federal n.º 4.320/64). Conforme explica Mileski (2003, p.138) “Controle é o elemento essencial ao Estado, pois assegura que a Administração [...] atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”. Este ordenamento pode ser observado, principalmente, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º. 101/2000) que traça limites para que o gestor cumpra ao administrar o estado gerando, por isso, a fiscalização para obter o controle. Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente, assim, os recursos públicos terão o destino que a lei determinar, sem desvios. Ainda citando Mileski (2003, p.112):

Com o sentido de acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

Com base na Lei n.º 4.320/64, artigos 83 a 89, a prestação de contas servirá de suporte para os Sistemas de Controle Interno na Administração Pública, por constituir, conforme afirma Oliveira (2007, p.44), "(...) o processo preparado pelo órgão de contabilidade (controle interno), referentes aos atos e fatos das administrações: orçamentária, financeira, patrimonial e à guarda de bens e valores públicos sob a responsabilidade de agente responsável".

Dispõe, a LF n.º 4.320/64, em seu Art. 59 o seguinte; “Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar”. Considerando, ainda, esta lei, sobre o controle da execução orçamentária compreenderá:

Art. 75[...] I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O Controle Interno existe no âmbito dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e tem a finalidade de, conforme dispõe o Artigo 74 da Constituição Federal de 1988:

Art. 74 – [...] avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão

orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Com relação à abrangência do controle interno, a Norma prevê a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas; a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Para atender essas exigências, tem-se à disposição a legislação (LC 4.320/64 e LC 101/2000), os princípios fundamentais, os MCASP e as Normas.

Diante do exposto, o monitoramento deve ser realizado e serve para acompanhar o controle interno e dar permanência na qualidade do desempenho da gestão e, também solucionar as deficiências identificadas como: erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. A LC nº 101/00 tem instrumentos como o Relatório de Gestão Fiscal, conforme artigo 54, “Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, através desses instrumentos este dispositivo impõe controle na gestão pública” (LC nº. 101, 2000).

7.2.10 NBC T 16.9 – DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Aprovada pela Resolução do CFC Nº. 1.136/08, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão e, estabelece que esses critérios devem ser reconhecidos até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Conforme consta da norma (...) não se depreciam bens em estoque, que ainda não entraram em uso, porém, a depreciação não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou for retirado temporariamente de operação.

No momento do registro desses critérios devem ser abordados os seguintes aspectos: Obrigatoriedade do seu reconhecimento, valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária, e circunstâncias que podem influenciar seu registro.

Esta norma apresenta conceitos importantes para fins de avaliação do patrimônio público: Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência; Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos...; Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração dos recursos minerais, florestais...

O MCASP emitido pela (Portaria STN nº 467/09), observa que para o setor público ainda não foi feito estudo para definir os percentuais e estimativas de vida útil a serem aplicados, os entes que desejarem pode depreciar os seus bens utilizando essas taxas definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A relação dos bens objeto de depreciação, o prazo de vida útil e as taxas anuais podem ser consultados na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

A divulgação da depreciação, da amortização e da exaustão (item 16) - As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: o método usado, vida útil, taxa utilizado, valor contábil bruto, entre outros.

O MCASP/2009 arrola (item 6.3, P.44) como um dos critérios: “A depreciação deve ser divulgada em notas explicativas para cada classe do Imobilizado nas Demonstrações Contábeis, esclarecendo o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada”. Os métodos utilizados devem estar compatíveis com a vida útil econômica do ativo e serem aplicados uniformemente. Podem ser utilizados: linear, de saldos decrescentes ou das unidades produzidas.

As Demonstrações Contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: o método utilizado, a vida útil econômica, a taxa utilizada, valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão acumuladas, no início e no fim do período.

A entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência (MCASP - Portaria STN nº. 467, de 6 de agosto 2009). Para Concluir, além de outros métodos, propõe a adoção: Quotas constantes, somas dos dígitos e de unidade produzidas.

7.2.11 NBC T 16.10 – AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destacando-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum.

Apresenta como conceito de mensuração constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. Já a avaliação é atribuição de valor monetário.

Sobre a avaliação dos estoques estabelece que se deve mensurar e avaliar as saídas dos estoques sob custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da LF nº. 4.320/64. Caso haja diferenças de valores de estoques, devem ser levadas às contas de resultados.

Em se tratando do imobilizado, a norma usa como referência o Valor de aquisição, de produção ou de construção deduzido da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável. No caso do ativo diferido tem-se: Custo incorrido deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (impairment).

Sobre o método de avaliação empregado para o Ativo Imobilizado, esta norma apresenta um avanço em relação à legislação contábil aplicada ao setor público, ao estabelecer que no caso de bens de uso comum (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser incluídos no Ativo não-circulante da entidade responsável pela sua administração, estejam ou não sob sua responsabilidade a atividade operacional, devendo sua mensuração ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou de produção e construção (itens 30 e 31).

A NBCASP estabelece regras, como consta no item 36, para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, que se deve utilizar o valor justo ou valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Ainda, estipula prazos para realizá-las: 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.

8 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo principal apresentar a situação da contabilidade no Brasil, após a implementação das dez primeiras Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público (NCASP), que estão sendo traduzidas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NICASP).

Foi feita uma comparação das normas com a adequação da legislação aplicada ao Setor Público em vigor (Lei 4.320/64 e LRF). Os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não atendem às necessidades que a contabilidade incorporou nesses últimos anos, devido à globalização.

Foram implementadas relevantes mudanças como, por exemplo, a necessidade de elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa, que tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, das Notas Explicativas que devem, obrigatoriamente, acompanharem as publicações das demonstrações contábeis em geral e a contabilização das Depreciações, Amortizações e Exaustão para o setor público e que demonstrará a real situação do patrimônio público. Essas mudanças fazem parte da restauração da contabilidade pública no Brasil.

Recomenda-se ao usuário da contabilidade pública que se oriente sobre essas mudanças, para obter as informações desejadas e seguras, pelas legislações específicas, através dos manuais e das normas. Esse conjunto de normas são os instrumentos disponíveis que produzirão as demonstrações adequadas e confiáveis de que o profissional necessita.

Uma das reformas que a norma incluiu na Lei 4.320 de maior relevância é a orientação que ela propôs, quando na falta de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional deve utilizar, subsidiariamente, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

THE EVOLUTION OF THE PUBLIC ACCOUNTING ON THE BRAZIL, SINCE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR (NBC T 16)

ABSTRACT

This decade has been very important for Brazilian Public Accounting, which has been adding new rules to follow the internal economic growth and dynamism of global markets. In 2000 was approved the Fiscal Responsibility Law no. 101, which reinforced the Federal Law no. 4.320/64, trying to give more transparency to public accounts. In 2008, the Federal Accounting Council published the first Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC T 16) aiming the improvement of this science, which seeks to adopt best practices to strengthen the credibility of the information, facilitate the monitoring and the comparison of the economic and financial situation and the performance of public entities. Considering the exposed, this study has the aim to present the situation of public accounting after the implementation of standards (NBCASP), comparing them with the Federal Law no. 4.320/64 and the Complementary Law n.º. 101/00 (LRF), emphasizing the most relevant changes to public sector accounting.

Keywords: Public Accounting - Federal Law no. 4.320/64 - Fiscal Responsibility Law-LC no. 101/00 - Manuals and Rules applied to the Public Accounts.

REFERÊNCIAS

- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007
- BRASIL. Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei n.º 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. Brasília, DF: 4 de maio de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- Lei Complementar n.º.101**, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> .Acesso em 25.08.2010.
- LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000
- MATHIAS, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003
- OLIVEIRA, Antonio de. **Apostila de contabilidade e orçamento público**. Curitiba, 2007
- LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.
- FÓRUM NACIONAL, **Gestão e Contabilidade Pública**.Belo Horizonte, MG. 2008
- _____.**RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93 Sobre Os Princípios Fundamentais De Contabilidade**. Nov. 2007.
- Manual de contabilidade aplicado ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. **Portaria STN n.º. 467**, de 06 de agosto de 2009. Dispõe sobre os Procedimentos Contábeis Específicos.
- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Portaria STN n.º. 751, de 16 de dezembro de 2009**. Volume V que Dispõe sobre demonstrações contábeis aplicadas ao setor público e Volume IV que Dispõe sobre Plano de Contas para o Setor Público.

MINISTÉRIO DA FAZENDA – MF. **Portaria STN/SOF nº. 2**, de 6 de agosto de 2009. Dispõe sobre os Procedimentos Contábeis Orçamentários

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: 13 nov. 2008

Resoluções: CFC nº. 1.128/08 – aprova a NBC T 16. 1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; **CFC nº. 1.129/08** – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; **CFC nº. 1.130/08** – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil; **CFC nº. 1.131/08** – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; **CFC nº. 1.132/08** – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil; **CFC nº. 1.133/08** – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; **CFC nº. 1.134/08** – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; **CFC nº. 1.135/08** – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno; **CFC nº. 1.136/08** – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; **CFC nº. 1.137/08** – 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 26/08.2010.

Postaria da STN N° 749, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>.