Comentários às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Os autores desta obra doaram integralmente os Direitos Autoriais para o Centro Infantil de Investigações Hematológicas "Dr. Domingos A. Boldrini".

Alex Borges
Marcelo Bernardino Araújo
Vilson Vendramin Júnior

Prefácio do Professor Paulo Henrique Feijó da Silva

IOB FOLHAMATIC ebs sage

Comentários às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

(ATUALIZADO ATÉ A RESOLUÇÃO CFC Nº 1437/2013)

Alex Borges

Possui Graduação em Ciências Contábeis pela FAM - Faculdade de Americana, Especialização em Contabilidade Pública e Lei de Responsabilidade Fiscal pela FACINTER - Faculdade Internacional de Curitiba, Mestrando em Ciências Contábeis pela FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. Atualmente é Diretor da Controladoria da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste - SP, Professor na FAM - Faculdade de Americana, na disciplina de Contabilidade Governamental e Editor dos Manuais Prático Síntese de Auditoria e Controladoria Pública e Síntese Gestão Pública da Editora IOB.

Marcelo Bernardino Araújo

Coordenador de curso superior (Ciências Contábeis e Gestão Fiscal e Tributária) e Professor do Centro Universitário Paulistano - UniPaulistana. Mestre em Ciências Contábeis a Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP. Especialista em Controladoria e Finanças pela Universidade Federal de Lavras - UFLA. Bacharel em Ciências Contábeis com ênfase em Gestão Tributária pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP. Foi Gerente Administrativo e Gestor Financeiro do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo - IFSP onde atualmente exerce e função de Coordenador de Legislação e Normas. Foi Diretor de Informações Gerenciais da Prefeitura do Município de São Paulo - PMSP. Atua e pesquisa sobre finanças públicas.

Vilson Vendramin Junior

Possui Graduação em Ciências Contábeis pelo CESD - Centro de Ensino Superior de Dracena, Matemática Aplicada - FUNDEC, Especialização em Auditoria, Controladoria e Finanças com MBA pelo CESD - Centro de Ensino Superior de Dracena, Mestrando em Ciências Contábeis pela FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. Atualmente é Diretor Administrativo-Financeiro da Câmara Municipal de Santa Bárbara D'Oeste - SP, e Editor dos Manuais Prático Síntese de Auditoria e Controladoria Pública e Síntese Gestão Pública da Editora IOB.

Quadro 1 – Resoluções sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Ano	Resolução	Descrição	D.O.U
2007	1111	Aprovar o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade	05/12/2007
2008	1128	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	25/11/2008
2008	1129	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	25/11/2008
2008	1130	NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque contábil	25/11/2008
2008	1131	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público	25/11/2008
2008	1132	NBC T 16.5 - Registro Contábil	25/11/2008
2008	1133	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis	25/11/2008
2008	1134	NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	25/11/2008
2008	1135	NBC T 16.8 - Controle Interno	25/11/2008
2008	1136	NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	25/11/2008

Ano	Resolução	Descrição	D.O.U
2008	1137	NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos de Entidades do Setor Público	25/11/2008
2009	1268	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6	21/12/2009
2010	1282	Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade	02/06/2010
2011	1366	NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	02/12/2011
2011	1367	Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/07	29/11/2011
2013	1437	Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público	02/04/2013

Sumário

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS 17

INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 19

PATRIMÔNIO PÚBLICO 21

BREVE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL... 25

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO 31

RESOLUÇÃO CFC Nº 751/93 (REVOGADA PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.156/09) 39

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.328/11 54

INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO (REDAÇÃO DADA PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.367/11)..... 59

INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS (IPC) 77

IPC 00 – PLANO DE TRANSIÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DA NOVA CONTABILIDADE..... 77

IPC 01 – TRANSFERÊNCIA DE SALDOS CONTÁBEIS E CONTROLE DE RESTOS A PAGAR..... 81

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE 85

NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO 85

NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO 85

NBC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS 92

NBC T 16.3 – PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL 106

NBC T 16.4 – TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO 111

NBC T 16.5 – REGISTRO CONTÁBIL 116

NBC T 16.6 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 128

NBC T 16.7 – CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS 151

NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO 157

NBC T 16.9 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO 162

NBC T 16.10 – AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO 169

NBC T 16.11 – SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO 182

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 201

ÍNDICE REMISSIVO 205

Lista de Abreviaturas e Siglas

BF - Balanço Financeiro

BO - Balanço Orçamentário

BP - Balanço Patrimonial

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais

DRE - Demonstração do Resultado Econômico

IFAC - International Federation Accountants

IPC - Instruções de Procedimentos Contábeis

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC - Norma(s) Brasileira(s) de Contabilidade

NBCASP - Norma(s) Brasileira(s) de Contabilidade Aplicada(s) ao Setor Público

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

PC - Princípios de Contabilidade

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade pública, além de cumprir os aspectos legais e formais, deve refletir a essência das transações governamentais e as decorrentes alterações no patrimônio público. Neste sentido, o CFC, em 2008, pôs em discussão e aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Ainda como consequência deste processo, foi também criado, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Atualmente, está sendo elaborado o Plano de Contas Nacional e a tradução das Normas Internacionais do Setor Público. Os projetos de alteração da Lei nº 4.320/1964 estão em fase de estudos, a fim de adequar a legislação às mudanças implementadas na contabilidade governamental.

Visando adequação à nova realidade, o setor público mundial vem passando por um processo de convergência das normas contábeis, tendo como referência as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que tem por finalidade garantir a existência de informações de qualidade nos demonstrativos financeiros, para servir de suporte ao processo de tomada de decisões pelos diferentes usuários, ao mesmo tempo que visa contribuir para a melhoria da comparabi-

lidade da informação apresentada pelos órgãos do setor público no mundo.

Em razão desse processo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu, em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no intuito de promover uma melhor compreensão sobre a Administração Pública. Serão apresentados a seguir, conceitos de termos básicos geralmente utilizados no dia a dia da Administração Pública, sendo alguns deles mais específicos da área contábil.

Patrimônio Público

O Patrimônio Público, objeto de estudo da Contabilidade aplicada ao Setor Público, deve estar sempre no centro das movimentações e registros contábeis, sem prejuízo ao acompanhamento da execução orçamentária. A contabilidade governamental é um ramo da contabilidade, cuja função é estudar, orientar, controlar e demonstrar a movimentação dos recursos públicos que afetam e causam variações no Patrimônio Público.

De uma maneira simplificada, o Patrimônio Público pode ser visto como o conjunto de bens e direitos pertencentes a um ente público, ou seja, à coletividade, o que o diferencia do Patrimônio Privado.

Kohama (2003, p. 173) afirma que "o Patrimônio Público compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública".

Entendemos que ele não se restringe àquele pertencente a uma entidade pública, mas também às entidades que compõem a administração pública, como empresas públicas, fundações criadas pelo poder público e parte do capital das empresas de economia mista, que pertencem a um ente público.

A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – apresenta uma conceituação mais detalhada do termo:

> Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Pode ser observado, nesta definição, a figura do patrimônio intangível, tão discutido nos últimos anos no meio contábil, por sua grande relevância e dificuldade de mensuração. Como exemplo tem-se o capital humano, que apesar da difícil avaliação, com certeza é parte integrante do patrimônio de qualquer instituição e possui grande relevância para seu desenvolvimento. Outros bens públicos intangíveis que podem ser citados para melhor entendimento são os softwares adquiridos ou desenvolvidos dentro da instituição pública.

Em relação aos componentes do Patrimônio Público, Mota (2009, p. 271) explica que os "[...] bens públicos são os meios físicos ou não utilizados pelo Estado no desenvolvimento de suas atividades, tais como veículos, terrenos, material de consumo, entre outros".

Percebe-se que a composição do Patrimônio Público é igual a das entidades privadas, portanto, o tratamento e o controle sobre ele devem ser realizados da mesma forma, gerando informações que agreguem valor e auxiliem o gestor na tomada de decisão.

O Patrimônio Público é subdivido em grupos, conforme as origens e aplicações dos recursos. Silva (2011, p. 122) afirma que:

> No âmbito da Contabilidade, os estudos do patrimônio pressupõem o detalhamento do conjunto do Ativo, Passivo e Patrimônio Líqui-

> do, de modo a determinar como este está evidenciado nas demonstrações contábeis da entidade e, desse modo, identificar:
>
> - os fatores que influem a estrutura patrimonial;
>
> - as relações entre os componentes patrimoniais;
>
> - as modificações que o patrimônio sofreu ao longo dos exercícios;
>
> - os riscos a que estão submetidos os elementos desse patrimônio.

O acompanhamento da evolução do Patrimônio Público deve ser diário e minucioso, porém, diferentemente do setor privado, essa evolução não visa o lucro financeiro, mas sim o beneficio social.

Sobre a composição do Patrimônio Público, Silva (2011, p.132) explica que:

> O Ativo evidencia a expressão monetária do total dos componentes positivos do patrimônio: bens, créditos e valores.
>
> O Passivo possibilita o conhecimento da expressão monetária do total dos componentes negativos do patrimônio: dívida flutuante e dívida fundada.
>
> O Patrimônio Líquido (ou situação líquida) é a diferença entre as expressões monetárias componentes do ATIVO e do PASSIVO.

Complementando a exposição acima, a Resolução CFC 1268/09 apresenta que:

> (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;

> (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
>
> (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

É importante ressaltar a inclusão do termo "recursos controlados", apresentado na Resolução do CFC, que explica que são "[...] ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes". Aqui fica claro que as novas normas de contabilidade buscam aplicar a teoria da essência sobre a forma.

Breve Histórico da Contabilidade Pública no Brasil

A Contabilidade Pública no Brasil sofreu, no decorrer dos anos, várias alterações que fizeram com que os mecanismos de controle do patrimônio, orçamento e finanças fossem se aprimorando.

Castro (2010) faz uma exposição das fases de desenvolvimento da Contabilidade Pública brasileira desde a criação da Contadoria Geral da República (CGR) em 28 de dezembro de 1921, por meio do Decreto nº 15.210, até as atuais NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público).

Após a criação da CGR, observou-se a necessidade de elaborar normas para direcionar a contabilidade pública e, assim, em 1922 foram criados o Código de Contabilidade Pública e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Essas normas dividiam a Contabilidade em: Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial.

Com a implantação do regime autoritário, o controle da gestão, das finanças e do orçamento público voltaram a receber a atenção das autoridades, que com a aprovação da Lei nº 4.320 em 31 de março do mesmo ano, buscaram demonstrar a importância do controle do orçamento e definiram a Contabilidade como base para as demonstrações.

- Balanço Orçamentário – compara o orçamento aprovado com o executado;

- Balanço Financeiro – apresenta os ingressos e os dispêndios, destacando os fatos orçamentários dos demais;

- Demonstração das Variações Patrimoniais – apresenta o resultado patrimonial do exercício, destacando o resultado orçamentário dos demais;

- Balanço Patrimonial – apresenta a posição estática dos Ativos e Passivos, destacando a parte financeira da não financeira (denominada permanente).

Esta separação visa evidenciar o Superávit Financeiro, que é fonte para o orçamento do exercício seguinte. Além disso, considera que a parte financeira é de livre execução, diferente da parte Permanente, que só pode ser executada por autorização orçamentária (CASTRO, 2010, p.103).

A lei apresenta conceitos de receita e despesa sob o enfoque orçamentário, ao contrário do que apresenta a Contabilidade Comercial, cujo foco é o Patrimônio. Para lidar com essa situação, começou-se então a registrar, processar e evidenciar os atos e fatos contábeis na forma de sistemas, em que as partidas dobradas eram realizadas em cada sistema sem se comunicar com as contas dos outros. Os sistemas da contabilidade pública a que o autor se refere são:

- Sistema Financeiro – para transações que envolviam entradas ou desembolsos financeiros;

- Sistema Patrimonial – para transações que geravam variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

- Sistema Orçamentário – para transações relacionadas ao planejamento e execução orçamentária;

- Sistema de Compensação – para as transações que potencialmente poderiam produzir modificações no patrimônio da entidade pública ou que serviam para o controle.

Outro importante marco da Contabilidade Pública no Brasil, conforme afirma Castro (2010), foi o desenvolvimento do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira e implantado no Governo Federal em 1987.

Segundo o Ministério da Fazenda (2010) o SIAFI é:

> [...] um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

Dentre as vantagens apresentadas pelo Ministério da Fazenda em relação à utilização do SIAFI, estão: a tempestividade, qualidade e precisão da informação, agilização da programação financeira e transparência.

Castro (2010, p.105) resume o SIAFI como sendo:

> [...] um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI e vice-versa.

Apesar de sua importância, O SIAFI ainda não é utilizado por todas as entidades públicas brasileiras, embora essa tenha sido a intenção de seus criadores.

Seguindo a linha do tempo apresentada por Castro (2010), deparamo-nos com outra ação do governo que gerou algumas mudanças no foco da contabilidade pública do Brasil, a LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n° 101 de 05 de maio de 2000).

Como a própria Lei expõe, seu objetivo é "estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal". Segundo Nascimento e Debus (2011), a LRF apresenta os seguintes postulados para se alcançar a responsabilidade na gestão fiscal: ação planejada e transparente; prevenção de riscos e correção de desvios e; garantia de equilíbrio das contas públicas.

O foco da LRF é financeiro; ou seja, para a LRF, considera-se despesa o desembolso. Esta postura de valorizar o desembolso ocorreu em virtude da Lei n° 4.320/64, que considera como despesa o empenho, mesmo que o serviço não seja entregue. Como não foi possível acabar com a figura dos restos a pagar não processados, a LRF tratou a despesa como dispêndio e complementou as informações relativas ao orçamento, endividamento e convênios.

Apesar de não tratar do aspecto contábil da administração pública, por ter um foco financeiro, a LRF aumenta as exigências em relação ao controle e a apresentação das informações contábeis, a fim de evidenciar possíveis descontroles dos gastos e desrespeito aos limites estabelecidos para gasto com pessoal e endividamento.

Atualmente, a Contabilidade está passando por uma nova fase que busca aproximar a Contabilidade Pública da Contabilidade do Setor Privado, voltando seu foco para o patrimônio. Essas mudanças foram iniciadas pela publicação das NBCT SP pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Para Castro (2010), essa mudança representa uma evolução para a Contabilidade Pública, pois apresenta mais pontos positivos do que negativos. Dentre os pontos positivos o autor destaca:

> – uniformidade de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre o setor público e o setor privado;

– aderência aos conceitos e regras internacionais;

– aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos patrimoniais aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;

– Plano de Contas Único para as três esferas de governo: Federal, Estadual, DF e Municipal;

– ganhos de escala com economicidade e padronização de procedimentos nos sistema informatizados para as empresas que atendem Municípios de Estados diferentes;

– ganhos de governabilidade e economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolver trocar de fornecedor;

– melhoria no ensino da Contabilidade Púbica pela padronização dos conceitos patrimoniais; e

– aprofundamento nas questões conceituais nos concursos públicos em matéria de Contabilidade.

O quadro a seguir demonstra as mudanças no foco de atuação, ao longo da história da Contabilidade Pública:

Quadro 2 – Mudanças de foco da Contabilidade Pública no Brasil

Contabilidade Pública	Ano	Foco
Código de Contabilidade Pública	1922	Orçamento/ Finanças/ Patrimônio
Lei n° 4.320/64	1964	Orçamento/ Finanças/ Patrimônio/ Atos Potenciais