

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JULIANO SCAMPARLE
KLEBER MONTHAY
SILBENIA ROCHA DOS SANTOS**

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: PRINCIPAIS MUDANÇAS

**SÃO MATEUS
2013**

**JULIANO SCAMPARLE
KLEBER MONTHAY
SILBENIA ROCHA DOS SANTOS**

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: PRINCIPAIS MUDANÇAS

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Faculdade Vale do Cricaré,
como requisito parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

**Orientador: Prof. Maria da Penha
Rodrigues Amaral**

SÃO MATEUS

2013

**JULIANO SCAMPARLE
KLEBER MONTHAY
SILBENIA ROCHA DOS SANTOS**

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: PRINCIPAIS MUDANÇAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em ____ de dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

**PROF. MARIA DA PENHA RODRIGUES
AMARAL
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
ORIENTADOR**

**PROF. EDUARDO SANT'ANNA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

**PROF. MSc. GENÉSIO MOREIRA FILHO
FACULDADE VALE DO CRICARÉ**

Dedicamos em especial aos nossos familiares e amigos, por todo apoio, compreensão, paciência, incentivo e confiança depositada em nós. E por acreditarem em nossa capacidade de realizar mais este sonho.

Agradecemos, primeiramente, a Deus, pela oportunidade que nos destes para que concluíssemos mais uma etapa de nossa vida.

Aos nossos familiares e amigos, por estarem ao nosso lado nessa caminhada e por compreenderem nossa ausência em certos momentos.

Aos nossos professores, pelo conhecimento a nós proporcionado e aos nossos colegas, pelo companheirismo.

A nossa admirável orientadora Maria da Penha Rodrigues Amaral, pela sua dedicação, paciência e comprometimento, nos preparando para essa conquista.

Sei que meu trabalho é uma gota no oceano. Mas sem ele, o oceano seria menor.

Madre Teresa de Calcutá

RESUMO

A contabilidade aplicada ao setor público é responsável por registrar, controlar e demonstrar o que ocorre com os entes públicos, de forma que permita observar atos e fatos de gestores sobre o patrimônio público. Assim como no setor privado, a contabilidade pública esta passando por um processo de significativas mudanças, a convergência das normas internacionais, principalmente no âmbito patrimonial, o que possibilita acompanhar a evolução do patrimônio. Diante do contexto este trabalho consiste em verificar a atual situação da estrutura contábil dos entes públicos, e verificar as principais mudanças que ocorreram nos últimos anos com a convergência das normas internacionais que tem como objetivo tornar a contabilidade pública fiel e real em suas demonstrações contábeis, e por fim verificar se estas mudanças estão sendo realmente benéficas ou apenas burocratizando o processo. Foi utilizado o método de pesquisa exploratória e descritiva, para haver um melhor entendimento da situação anterior e a nova, além de utilizar a técnica de pesquisa bibliográfica. Com a utilização destas técnicas foi possível verificar que as mudanças apesar de possuírem uma metodologia mais detalhista e inicialmente de difícil compreensão, elas realmente foram benéficas, pois proporciona relatórios contábeis fidedignos e confiáveis, o que possibilita conhecer de forma precisa a situação patrimonial do ente público, servindo como ferramenta não só para o gestor, mas também para os cidadãos, fornecedores entre outros usuários destes relatórios.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública; Normas Internacionais; Patrimônio; Relatórios Contábeis; Convergência.

ABSTRACT

As applied to the public sector accounting is responsible for registering, monitoring and demonstrate what happens with public entities, in order to allow observing acts and facts of managers on public property. Just as in the private sector, public accounting is undergoing a process of significant change, the convergence of international standards, mainly in the equity framework, which allows to follow the evolution of the equity. Given the context of this work is to verify the current status of the accounting structure of public entities, and check the main changes that have occurred in recent years with the convergence of international standards which aims to make the faithful and true public accounting in its financial statements, and finally check whether these changes are actually beneficial or just bureaucratic client process. The method of exploratory and descriptive research was used to be a better understanding of the previous and the new situation, besides using the technique of literature. With these techniques it was possible to verify that the changes despite having a more thorough methodology and initially difficult to understand, they were really beneficial as it provides reputable and reliable financial reporting, which allows one to know accurately the financial position of the public entity serving as a tool not only for managers but also for citizens, providers and other users of these reports.

Keywords: Public Accounting; International Standards; Equity; Financial Reports; Convergence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
IFAC	International Federation of Accounting
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

LISTAS DE QUADROS

Quadro I – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (RECEITA)	30
Quadro II – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (DESPESA)	31
Quadro III – BALANÇO PATRIMONIAL	32
Quadro IV – COMPENSAÇÕES	33
Quadro V – ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS.....	35

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 CONTABILIDADE PÚBLICA	15
1.1 CONCEITO E OBJETO.....	15
1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO	12
1.3 CAMPO DE APLICAÇÃO E OBJETIVO	18
1.4 REGIME APLICADO AO SETOR PÚBLICO	20
1.5 ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL.....	22
1.6 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE	22
2 AS DEMONSTRAÇÕES ENTRE A LEI 4.320/64 E A NBCASP T.16.6	28
2.1 AS NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	28
2.1.1 Balço Orçamentário	29
2.1.2 Balço Patrimonial	32
2.2 CONTABILIZAÇÃO.....	34
2.2.1 Contabilização Analítica	34
2.2.2 Contabilização Sintética	34
2.3 A NOVA ESTRUTURA DO PLANO.....	35
2.3.1 Plano de Contas	35
3 NOVO ENFOQUE CONTÁBIL “O PATRIMÔNIO”	37
3.1 FATO ANTECEDENTE A MUDANÇA.....	37
3.2 O NOVO ENFOQUE PATRIMONIAL	38
4 BENEFÍCIOS ESPERADOS APÓS A MUDANÇA	44

4.1	CONTABILIDADE PÚBLICA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO	44
4.2	DESCRIÇÃO DOS BENEFÍCIOS COM APLICABILIDADE DAS NOVAS NBCASP	45
	CONCLUSÃO	47
	REFERÊNCIAS	49
	ANEXO A	54
	ANEXO B	58
	ANEXO C	70
	ANEXO D	74
	ANEXO E	80

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública que se conceitua de acordo com Kohama (2010, p.25) em “captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias”, sempre foi vista como complexa, comparando com os outros ramos da contabilidade, pois geram relatórios de difícil compreensão para muitos profissionais, e principalmente para os cidadãos.

Com intuito de trazer a verdadeira função da contabilidade ao setor público, assim como já ocorre na contabilidade societária, o Ministério da Fazenda atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria n. 184 de 25 de agosto de 2008 a competência para regulamentar a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público, que tem por objetivo tornar convergentes os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis com as normas Internacionais de Contabilidade, publicadas pela International Federation Of Accountants.

Diante desta situação, da mudança está acontecendo neste momento, e da necessidade de conhecimento de todo processo, que torna essencial para os profissionais da área, justifica-se assim, a importância do estudo deste tema, com intuito de alcançar um conhecimento novo no campo da contabilidade aplicada ao setor público, que é uma ferramenta de grande importância para os gestores e seus usuários diversos.

Nossa pesquisa está delimitada a detectar as principais mudanças ocorridas nos últimos anos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Apesar de algumas divergências, o objetivo da contabilidade sempre foi de fornecer informações úteis na tomada de decisão, acontece que, pelo fato de não haver demonstração e mensuração do patrimônio, inexistência de sistema de custo, e regime de escrituração ser misto (somente o orçamentário), os relatórios gerados

pelos profissionais deste setor são incapaz de demonstrar a situação real dos entes públicos. Com isso a os profissionais (contadores públicos) sempre enfrentaram o problema de serem responsáveis em executar “uma contabilidade” e prestar conta aos cidadãos, através de relatórios irreais e de difícil compreensão. Neste contexto, a contabilidade aplicada ao setor público não possui estrutura de forma a atender as mudanças necessitando de adaptação, reformas e conhecimento de todo processo. Sendo assim, é preciso conhecer e entender quais as principais mudanças ocorridas após a adequação às normas internacionais? E com a aplicação das novas normas, ocorrerão benefícios e vantagens ou apenas burocratização do processo?

O Objetivo deste trabalho é verificar as principais mudanças e constatar as vantagens e desvantagens que ocorreram com a implantação das novas normas da contabilidade pública. Os objetivos específicos deste trabalho são os seguintes:

- Analisar a situação anterior às novas regras, como era contabilizado o patrimônio público;
- Verificar as mudanças mais relevantes;
- Demonstrar as vantagens e desvantagens com aplicação das novas regras;
- Examinar se as consequências são realmente benéficas ou podem trazer prejuízos e transtornos;
- Descrever a importância da aplicação das novas normas determinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Com a aplicação das mudanças da contabilidade pública, apesar de possuir método de aplicação mais trabalhoso do que as regras anteriores, são previstas melhorias significativa no que se diz respeito a demonstrações contábeis, no quesito confiabilidade das informações, o que poderá se tornar uma poderosa ferramenta na tomada de decisão do administrador público.

Para o desenvolvimento deste trabalho foi feita uma pesquisa exploratória, para Gil (2002, p.69) as pesquisas exploratórias:

[...] têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-los mais explícito ou a construir hipóteses. [...] Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

Também descritiva, pois descreverão todos os dados coletados, suas características, relacionando as vantagens, benefícios e dificuldades na aplicação

dessas novas regras. A pesquisa descritiva é mencionada por Andrade (2006, p.124) como:

[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador. [...] Uma das características da pesquisa descritiva é a técnica padronizada da coleta de dados, realizada principalmente através de questionários e da observação sistemática.

Foi utilizada técnica de pesquisa bibliográfica, usando-se material elaborado e publicado, para fazer o referencial teórico, pois para Gil (2002, p. 42):

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora quase em todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Utilizou-se, fontes secundárias, pois se faz necessário o embasamento teórico utilizando materiais elaborados e publicados, para melhor compreensão do assunto. Richardson (apud COLOMBI e SENA, 2005, p. 17) define fonte secundária como: “Uma fonte secundária é aquela que não tem uma relação com o acontecimento registrado, senão através de algum elemento intermediário”.

Para entendimento e organização de pesquisa, este trabalho está dividido em quatro capítulos:

No primeiro traz o entendimento do novo conceito da contabilidade pública sua origem e evolução, toda estrutura e regime de aplicação. Inserido ainda seus princípios norteadores.

No segundo capítulo mostra as demonstrações contábeis de estudo (balanço orçamentário e patrimonial), com sua nova estrutura e contabilização, juntamente com a nova estrutura do plano de contas.

No terceiro capítulo, evidencia o novo enfoque contábil “O Patrimônio”.

Quarto e último capítulo, os benefícios esperados após a mudança, de forma a entender a contabilidade como ferramenta de gestão.

1 CONTABILIDADE PÚBLICA

1.1 CONCEITO E OBJETO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da contabilidade que insere um processo fundamental na geração informações, sendo eles, os Princípios da Contabilidade e suas normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Para Cruz (apud Silva, 2013, p. 68), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é:

A ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Este ramo da contabilidade também pode ser definido como o espaço onde atua o Profissional da Contabilidade que busca estudar, interpretar, identificar, mensurar, avaliar, registrar, controlar e evidenciar os fenômenos contábeis, que decorrem de variação patrimonial, essas variações se referem às entidades do setor público ou das entidades que recebem, guardam, movimentam, gerenciam, ou apliquem seus recursos na execução de suas atividades, concernente a aspectos contábeis da prestação de contas.

A Contabilidade Pública no Brasil norteia-se através de seus princípios, legislação específica, tendo como finalidades:

- Compreender os níveis de governos (União, Distrito Federal, Estados e Municípios);
- Objetivar na seleção, estudo, registro, classificação, interpretação, acúmulo, controle, resumo e demonstração dos fatos que afetam o patrimônio;
- Ter como objeto de estudo a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto ao seu aspecto contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;

- Constituir-se de instrumento essencial para planejar e controlar a gestão governamental;
- Possuir normas gerais definidas em Lei nº. 4.320/64 e na LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), ambas aplicadas diretamente aos governos federal, estadual, distrital e municipal (ARAUJO, 2009).

Diante dessas finalidades ora atribuídas, torna-se evidente que todos os processos de tomadas de decisões e de controle de atos, demonstram efeitos produzidos pela gestão do patrimônio da entidade a administração pública.

Segundo Silva (2013, p.71) o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é:

O Patrimônio Público, sendo o patrimônio 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.

Diante desse conceito, podemos considerar o Patrimônio Público a parte primordial para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo dele onde poderemos obter as informações sobre as entidades.

1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO

Silva, (2013, p.68) descreve a evolução histórica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tendo sido originada em nosso país, a partir da dominação dos portugueses ao Conselho Ultramarinho e no Conselho da Fazenda, no estado de Minas Gerais, por volta do século XVI, onde era praticada a escrituração contábil de melhor nível adotando métodos que seriam considerados objetos destinados às publicações.

Surgiu no ano de 1808 (XIX), um alvará que passou a determinar controle de coisas públicas, e através desta pesquisa foi estabelecido algumas normas contábeis que seriam aplicadas na Contabilidade Pública. E deste modo, no ano de 1832, foi

implantada o método das partidas dobradas o qual passou a ser o primeiro orçamento para o país. Porém no ano de 1840, As partidas dobradas foram abandonadas.

No ano de 1905, no Estado de São Paulo, Carlos de Carvalho, viu a necessidade de realizar uma reforma no sistema contábil do Tesouro, este trabalho foi visto como uma vantagem tendo uma grande aceitação, o que foi imitado pelos outros estados do Brasil.

Em 1914, surgiu na União e no Tesouro o balanço que envolvia as contas do ativo e do passivo, porém, apenas no ano de 1922, com o surgimento do Decreto nº 4.536, o qual passou a estabelecer a criação da Contadoria Central da República, surgindo também o regulamento Geral da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o qual se encontra em vigência até os dias atuais.

No ano de 1922 o Código de Contabilidade do Brasil retomou o método das partidas dobradas e a partir deste ano, passou a ser consolidada a utilização das mesmas.

A União passou a intervir na economia brasileira e nas suas diversas atividades, através do Decreto nº 200/67, que passou a ser imitado pelos demais Estados e Municípios brasileiros.

Hoje a Contabilidade Pública se dedica em registrar, acumular, controlar e demonstrar fatos mensuráveis em moeda que deve afetar o patrimônio da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e Autarquias.

A Contabilidade Pública hoje no Brasil é definida pela Lei nº 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), nesta segunda, são estabelecidas normas que são discutidas de maneira oportuna, pelos novos requisitos para a escrituração e consolidação das contas públicas.

No ano de 2007 a contabilidade contou com a aprovação da Resolução nº 1.111, a qual se refere aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, com a

aprovação desses Princípios, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se empenhou para que logo em seguida fossem aprovadas as Normas Brasileiras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

Segundo Azevedo (2010, p.59):

As dez primeiras normas de contabilidade aplicadas ao Setor Público vêm trazer profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trará reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas.

No ano seguinte, a Portaria nº 184, datada de 26 de agosto de 2008, elaborada pela Secretária do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, estabeleceu a convergência das Normas Brasileiras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público para que fossem traçadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade pela International Federation of Accountants (IFAC), considerando a aparência conceitual e formal estabelecidas pelas legislações vigentes.

A Portaria 184/08, estabelece em seu corpo algumas normas a serem seguidas pelos setores públicos, entre elas estão procedimentos em: práticas, elaborações e divulgações de demonstrações, sempre em total concordância com as NBCASP. A Secretaria do Tesouro Nacional acompanha de forma contínua as NBCASP editadas pelas CFC e IFAC, garantindo que os Princípios Fundamentais da Contabilidade serão seguidos de forma correta.

Silva, (2013, p.70) conceitua a Contabilidade como sendo:

Instrumento que pode proporcionar à administração as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos. Isso que dizer que a Contabilidade Governamental deve abastecer informações todo o processo de abastecimento e ornamentação e, em especial as etapas que compõem o ciclo orçamentário, quais sejam: elaboração, estudo e aprovação, execução, controle e avaliação dos resultados auferidos pela gestão realizada.

1.3 CAMPO DE APLICAÇÃO E OBJETIVO

O campo de atuação da Contabilidade Pública se limita em entidades de direito público, ou seja, aplicada apenas na União, Distrito Federal, Estados,

Municípios, Autarquias, fundos e fundações públicas, nessas esferas de Governo, ou entidades que possuam personalidade jurídica, isto é, entidades que façam todo ou qualquer tipo de movimentação de quantias em dinheiro, bens e valores públicos na execução de suas atividades.

Estas entidades devem sempre estar em conformidade com as normas técnicas próprias da contabilidade com a principal finalidade de garantir que seus procedimentos estejam aptos para que haja uma boa prestação de contas sobre todo o movimento ocorrido em torno de seus bens.

Os recursos aplicados nestas entidades de direito público são advindos de diferentes origens, estando sujeitas a um controle de formalidade obrigatório dos sistemas de controle internos e externos.

Segundo Silva (2013, P.72), o objetivo da Contabilidade é:

Fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Esse objetivo está em consonância com a NBCASP 16.1

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público se diferencia das demais por ser um tipo de contabilidade que só deve ser seguido através de autorização legal, sempre obedecendo às leis e regulamentos, enquanto os demais ramos podem ser usados tudo, desde que não infrinja as leis.

O principal processo da Contabilidade Pública sempre foi direcionado ao auxílio do processo de decisões dos dirigentes públicos e agentes políticos, mostrando prestação de contas sobre toda a movimentação ocorrida no patrimônio público para a sociedade.

Na Contabilidade privada, o contador tem o objetivo de deter toda a documentação e é o responsável pela assinatura dos balanços, enquanto na

contabilidade pública é a própria entidade que tem esse objetivo, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e demais empresas públicas devem ter a sua área contábil.

1.4 REGIME APLICADO AO SETOR PÚBLICO

A Lei nº 4.320/64, juntamente com as NBCASP, dizem que na administração pública existem dois tipos de Regimes Contábeis para a contabilização que devem ser adotados na Contabilidade Pública.

Silva (2013), descreve que o fluxo econômico está compreendido por dois tipos de conceitos diferentes, porém integrados, sendo eles, o conceito financeiro o qual se é fundamentado na filosofia do ingresso de disponibilidade, no qual teve como estrutura o orçamento, estabelecendo assim o regime de caixa para a receita pública e de competência para a despesa.

O segundo conceito também descrito por Silva (2013), é o conceito patrimonial que está contido na Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual passou a ser necessário o seu cumprimento, através do conceito patrimonial, passamos a considerar a receita pelo regime de competência, isto é, no momento em que ocorre o seu acontecimento, sendo ou não recebido.

O Regime Orçamentário conhecido também como Regime Misto encontra-se localizado no art. 35 da Lei nº 4.320, o qual deve ser adotado para o Regime de Caixa, também chamado de gestão anual para a Receita e o Regime de Competência, para a despesa.

O Art. 35 da Lei supracitada estabelece que:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I – as receitas nele arrecadadas;
II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Nota-se que o inciso I se relaciona à ocorrência de arrecadação de recursos e o inciso seguinte à ocorrência do fato gerador. Deste modo, o Regime Orçamentário não pode ser confundido com o Regime Contábil.

O Art. 34 da mesma lei, alerta que o período financeiro nas entidades de direito público coincide com o ano civil, sendo ele de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

O Regime Contábil Patrimonial vem explicado no art. 89 que a contabilidade deve evidenciar os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. Enquanto isso, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) diz que o Regime Contábil Patrimonial deve ser de Competência para a Receita e Despesa.

O Regime Contábil vem descrito a partir do art. 85 da Lei nº 4.320/64:

Título IX – Da Contabilidade

[...]

Art. 85. Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados a administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

[...]

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...] Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Deste modo, notamos que as receitas, consideradas também como variações patrimoniais aumentativas, e as despesas, como variações patrimoniais diminutivas, deverão ser inseridas na apuração do resultado do exercício em que foram ocorridas, independente do recebimento ou pagamento.

Nota-se também que os regimes contábeis no Brasil, ficaram divididos em Orçamentário e Contábil Patrimonial, este, igualado ao da Contabilidade Geral, ou

seja, Regime Orçamentário Misto (Caixa e Competência) e Regime Contábil Patrimonial de Competência.

Com este estudo dos regimes contábeis podemos analisar que no Brasil, a administração pública deve adotar o Regime Contábil Misto, onde o regime de caixa visa arrecadar receitas e o regime de competência em realizar as despesas.

1.5 ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

Silva (2013) descreve que de acordo com a NBTC 16.2, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada como um sistema de informações, sendo que os subsistemas oferecem produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergindo para o produto final que é a informação sobre o patrimônio público.

Este sistema contábil se estrutura em subsistemas de informações, sendo eles:

- a) Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b) Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
- c) Custos: registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.
- d) Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles, bem como aqueles com funções específicas de controle. (SILVA, 2013, p.75).

Podemos notar que todos os subsistemas de informações visam em registrar, processar e evidenciar atos e fatos gerados pela Contabilidade.

1.6 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Criadas pela Resolução nº 750/93, os Princípios de Contabilidade, passaram a ser instrumentos fundamentais no exercício da profissão contábil, constituindo condição legal das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Esta resolução foi criada no ano de 1993 e passou por uma alteração no ano de 2010 trazendo consigo alguns princípios que passaram a ser seguidos pelos profissionais da contabilidade, sendo: O Princípio da Entidade, Princípio da Continuidade, Princípio da Oportunidade, Princípio do Registro pelo Valor Original, Princípio da Competência e o Princípio da Prudência. A Resolução 750/93, apresentou também o Princípio da Correção Monetária, o qual foi revogado em 28 de maio de 2010, através da resolução nº 1.282.

O Princípio da Entidade vem apresentado no Art. 4º, juntamente com o seu parágrafo único da Resolução nº 750/93, onde afirma sobre a existência independente entre os patrimônios particulares e da entidade, sendo pública ou privada.

O Art. 4º da resolução citada diz:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Silva (2013) descreve sobre o Princípio da Entidade afirmando, que o Ente Público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente e a autonomia do patrimônio é originário da destinação social do patrimônio e pela responsabilização e obrigatoriedade da prestação de contas, emitidas pelos agentes públicos.

Deste modo, podemos notar que não deve existir a consolidação de caixas da entidade e da pessoa física diretamente ao caixa da entidade.

Após o Princípio da Entidade, encontramos outro Princípio muito importante na Contabilidade Geral, inclusive na Pública, sendo o Princípio da Continuidade, o qual assume que a entidade deve continuar em operação interminável, sem que exista um

prazo para o encerramento das suas atividades, deste modo, este é um princípio que orienta sobre a avaliação dos ativos e passivos com a sua representação nas demonstrações contábeis.

A Resolução nº 750/93, a qual, “Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) em seu Art. 5º, prevê o seguinte:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

O terceiro princípio criado pela Resolução 750/93, é o Princípio da Oportunidade, a qual se encontra no art. 6º, e se objetiva em respeitar a tempestividade e ao mesmo tempo em que a integridade do registro do patrimônio líquido, juntamente com as mutações, onde determina que esse registro deva ser feito de forma imediata e com a extensão correta, sendo quais quer que sejam as causas que a originaram.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Este artigo foi alterado pela Resolução CFC nº 1.282/10 e passou a ser mais resumido do que o anterior, nele podemos observar que é exigido que o registro fosse realizado no momento em que é ocorrido e a integridade corresponde à fiel expressão do fenômeno patrimonial ocorrido.

Logo em seguida temos o Princípio do Registro pelo Valor Original, o qual se resulta em registrar todos os componentes gerados do patrimônio líquido pelos valores originais das transações com outros países.

No Art. 7º da Resolução CFC nº 750/93, encontramos que:

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Podemos analisar que este princípio ordena que seus componentes tenham registro inicial efetuado pelos valores que foram ocorridos na data de suas transações com o exterior à entidade, estabelecendo a avaliação patrimonial: determinação do valor monetário de um componente patrimonial.

Por isso, podemos afirmar que este princípio, fundamenta-se no registro de suas transações com a entidade na data e pelo valor da sua realização, os ativos deverão ser registrados pelo valor de aquisição e os passivos pelos valores nos documentos ou títulos que comprovem tal dívida.

Logo em seguida temos o Princípio da Competência, o qual é tratado no artigo 9º da Resolução 750 do CFC, este princípio diz que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício em que foram ocorridas, independente de recebimento ou pagamento, determina ainda que as alterações ocorridas no ativo e no passivo resultam no aumento e na diminuição do patrimônio.

O art. 9º, juntamente com o seu § 1º, diz:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.
Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Em seguida encontramos o Princípio da Prudência, sendo aquele que adquire relevância o qual determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que apresentam alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações ocorridas no patrimônio.

O art. 10 em concordância com o Parágrafo Único da Resolução do CFC nº 750, diz o seguinte:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Iudícibus (2004) destaca que a aplicação deste princípio visa em obter o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação, está restrita a variações patrimoniais posteriores às transações originais como mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes.

2 AS DEMONSTRAÇÕES ENTRE A LEI 4.320/64 E A NBCASP T 16.6

2.1 AS NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A Contabilidade está em constante transformação, à lei 4320/64 no seu Art. 101 fala que os resultados gerais dos exercícios serão demonstrados no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. A Demonstração dos Fluxos de Caixa e do Resultado Econômico foram criadas pela NBCASP T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) e por fim a Lei de Responsabilidade Fiscal criou a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.

Segundo a NBCASP T 16.6 (Demonstrações Contábeis), existem vários fatores que devem ser considerados sobre os demonstrativos contábeis como: ser acompanhados dos anexos, por outros demonstrativos legais e pelas notas explicativas; devem apresentar informações retiradas dos registros e dos documentos inseridos do sistema contábil da entidade; ter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista; serem divulgados com a apresentação dos valores que correspondem ao período anterior; devem agrupar as contas que são semelhantes, agregando os pequenos saldos, desde indicados a sua natureza não ultrapassando 10% (dez por cento) do valor do que corresponde ao grupo de contas, não sendo permitida a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas; quanto à publicação, os demonstrativos contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar e de milhão, sempre indicando a unidade utilizada; e principalmente, os saldos de débitos ou créditos devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

Nota-se que esses fatores, fazem parte da NBC T 16.6 (Demonstrações Contábeis), com mudanças significativas, onde há uma maior exigência nos demonstrativos, a fim de obter demonstrações com maior transparência.

Após a necessidade da inserção da Contabilidade Pública às novas normas internacionais, com o advento da NBCASP, nota-se um aumento na quantidade e qualidade das Demonstrações. Porém, está sendo demonstrado com ênfase no Balanço Orçamentário e no Balanço Patrimonial como a seguir.

2.1.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário é onde são demonstradas as receitas e despesas. Conforme o Art. 102 da Lei 4.320/64 “O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

O Balanço Orçamentário tem como papel: prever as despesas orçamentárias e detalha-las com maior vigor; evidenciar, em sua estrutura, as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica; comparar o orçamento inicial e suas alterações com a execução e, principalmente demonstrar o resultado orçamentário discriminando as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza.

O Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (2009, p.19) explica que:

“A receita, por ser prevista, pode ser arrecadada a maior ou a menor. Entretanto a despesa, por ser fixada, só pode ser realizada até o valor autorizado, significando que somente pode ser emitido empenho até o valor do crédito orçamentário disponível, observando-se, ainda, a especificidade do orçamento”.

De acordo com a Portaria n.º 749 de 15 de dezembro de 2009 da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, considerando a importância da transparência das informações contábeis que os entes públicos devem disponibilizar para serem compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independente da sua localização. Essa portaria aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das

Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 e dá outras providências.

O quadro I e II a seguir mostra a estrutura do Balanço Orçamentário (anexo 12 da Lei 4.320/64) que foi ajustado pela Portaria citada acima.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = b - a
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÃO				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITOS				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINAMENTO (III)= (I)+ (II)				
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				
SALDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

QUADRO I: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (RECEITA). FONTE: CONTABILIDADE PÚBLICA QUINTANA (et. AI) 2011.

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i) = (e - f)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA RESERVA DE CONTINGÊNCIA RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO (VII) Amortização da Dívida Interna Dívida Mobiliária Outas Dívidas Amortização da Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

QUADRO II: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (DESPESA). FONTE: CONTABILIDADE PÚBLICA QUINTANA (et. AI) 2011.

Segundo acordo com Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (apud Quintana, 2011, p.162), o Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se a classe 5, grupo 2 (Orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (Execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

No Balanço Orçamentário é discriminado nas receitas: a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício e a receita realizada para o saldo a realizar. Nas despesas é discriminado: a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

2.1.2 Balanço Patrimonial

No Balanço Patrimonial é demonstrada a situação patrimonial da entidade pública. De acordo com Silva (2013, p.259) “O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação”. O Balanço Patrimonial é estruturado em: ativos, passivos, patrimônio líquido e contas de compensação.

Na NBC T 16.6 (item 14), está definido que “a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em ‘circulante’ e ‘não circulante’, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”.

O quadro III abaixo mostra a estrutura do Balanço Patrimonial (Anexo 14 da Lei 4.320/64) que foi ajustado pela Portaria STN n.º 749 de 15 de dezembro de 2009.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		PERÍODO: MÊS		DATA EMISSÃO:	
PÁGINA:					
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalente de Caixa Créditos Realizáveis de Curto Prazo Demais créditos e Valores de Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo Obrigações Fiscais de Curto Prazo Demais Obrigações de Curto Prazo Provisões de Curto Prazo		
ATIVO NÃO CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			PASSIVO NÃO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo Fornecedores de Longo Prazo		

	Obrigações Fiscais de Longo Prazo Demais Obrigações de Longo Prazo Provisões de Longo Prazo Resultado Diferido		
	TOTAL PASSIVO		
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
	Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria		
	TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL	TOTAL		

QUADRO III: (BALANÇO PATRIMONIAL) FONTE: CONTABILIDADE PÚBLICA QUINTANA (et. AI) 2011.

COMPENSAÇÕES

ESPECIFICAÇÃO Saldo dos Atos Potenciais do Ativo	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO Saldo dos Atos Potenciais do Passivo	Exercício Atual	Exercício Anterior
Total			Total		

QUADRO IV: (COMPENSAÇÕES) FONTE: CONTABILIDADE PÚBLICA QUINTANA (et. AI) 2011.

No Balanço Patrimonial de acordo com Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (apud Quintana, 2011, p.167), diz que será demonstrado utilizando as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além da classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações.

A nova estrutura do Balanço Patrimonial trouxe mais clareza quanto ao detalhamento no intangível que foi inserido no Ativo Não Circulante e do Ajuste de

Avaliação Patrimonial demonstrado no Patrimônio Líquido, tornando-o semelhante ao demonstrativo do Setor Privado e adequando-se as novas mudanças da contabilidade.

2.2. CONTABILIZAÇÃO

2.2.1 Contabilidade Analítica

Na forma analítica são registrados diariamente e detalhados todos os atos e fatos ocorridos na administração pública. A NBC T 16.5 no item 10 nos fala que os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica.

A contabilização analítica é a mais utilizada, pois os registros contábeis devem ser efetuados dessa forma, Silva (2013, p.230) destaca ainda que:

Cada entidade do direito público deverá organizar a sua contabilidade segundo uma planificação previamente estabelecida, a fim de que os atos ocorridos na administração sejam objeto de minuciosa especificação, e seu processamento, rigorosamente controlado em todas as suas fases.

Os registros da contabilidade analítica são feitos através dos livros: de Receita, Despesas, Livro Caixa, Diário de movimentação bancária, ficha de bens patrimoniais, dentre outros.

2.2.2 Contabilidade Sintética

A forma de contabilização sintética, de acordo com o Art. 86 da Lei n.º 4.320/64, a escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas, pois demonstra as possíveis situações e movimentação que podem ocorrer dentro da Administração Pública. Silva (2013, p.231) comenta que com o uso dos métodos das partidas dobradas “é possível à visualização global do funcionamento do sistema”.

2.3 A NOVA ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

2.3.1 Plano de Contas

O novo Plano de Contas teve que passar por uma padronização, obtida através das Diretrizes adotadas pelo Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, formado pelo Tesouro Nacional, com finalidade de consolidar todos os entes federais.

O plano de contas é formado por um conjunto de contas estabelecidas para facilitar o entendimento dos demonstrativos contábeis, ajuda na criação de relatórios gerenciais e principalmente serve para facilitar as decisões e prestação de contas.

De acordo com Silva (2013, p.232) “O objetivo principal do Plano de Contas Aplicado ao setor público é o de estabelecer normas de procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais”.

A estrutura do Plano de Contas a ser utilizado a partir de 2013 pela Administração Pública deverá ser dividida em classes, grupos e subgrupos. A classe é o primeiro nível Ex. (Ativo), o grupo o segundo nível Ex. (Ativo Circulante) e o subgrupo compreende o terceiro nível, Ex. (Disponível). SILVA (2013)

O quadro V demonstra a nova estrutura do Plano de Contas de acordo com a Portaria STN 751, de 16 de dezembro de 2009.

MODELO DA ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

1 – Ativo 1.1 – Ativo Circulante 1.1.1 Disponível 1.1.2 Créditos em Circulação 1.2 – Ativo Não Circulante	2 – Passivo 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo não Circulante 2.3 – Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 – Pessoal e Encargos	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 – Impostos, Taxas e Contribuições

3.2 – Benefícios Previdenciários e Assistenciais ...	de Melhoria 4.2 – contribuições ...
3.9 – Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4.9 – Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Resto a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 – Custos 7.9 – Outros Controles	8 – Controles Credores 8.1 – Execução dos Atos Potenciais 8.2 – Execução da Administração Financeira 8.3 – Execução da Dívida Ativa 8.4 – Execução dos Riscos Fiscais 8.8 – Apuração de Custo 8.9 – Outros Controles

QUADRO V: (Fonte: A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – SILVA (2013))

A Estrutura do Plano de contas é entendida como: Grupos 1 e 2 – Contas Patrimoniais; Grupos 3 e 4 – Contas de Resultado; Grupos 5 e 6 – Contas Orçamentárias; Grupos 7 e 8 – Contas de Controle. Os grupos de 1 a 4 é onde são registrados o patrimônio público e suas variações qualitativa e quantitativamente pelo Regime de Competência. Os grupos 5 e 6 registra o planejamento e execução orçamentária pelo Regime Misto e finalmente, os grupos 7 e 8 registram os fatos e atos que modificam a situação patrimonial e informações adicionais. SILVA (2013).

É importante lembrar que os lançamentos contábeis devem ser feitos dentro da classe da mesma natureza de informação.

3 NOVO ENFOQUE CONTÁBIL “O PATRIMÔNIO”

3.1 FATOS ANTECEDENTES A MUDANÇA

A contabilidade aplicada ao setor público ficou por muito tempo conhecida pela ineficácia, pois era apenas uma obrigação em que não demonstrava a real situação patrimonial dos órgãos públicos, e um dos principais motivos é pelo fato do regime contábil predominante com base no art. 35 da Lei n 4.320/64 que diz o seguinte:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I- as receitas nele arrecadadas;

I I- as despesas nele legalmente empenhadas.”

Porém, esse entendimento em que o regime a ser adotado é orçamentário, ou seja, misto, em que as receitas utilizaram o regime de caixa e as despesas utilizaram o regime de competência se trata de um grande equívoco como relata Machado Jr. (2013, p.91).

Com referência ao inciso I, pensamos, todavia, que há aí um profundo equívoco de interpretação e de visão da situação que nos é apresentada pela lei, ou seja, combinar a conversão em moeda de direitos líquidos e certos sobre valores que compõem as receitas da entidade com a execução orçamentária da despesa, que, neste caso, envolve a totalidade dos empenhos feitos no exercício, não importando que tenha sido ou não processados ou pagos.

Machado Jr. (2013, p.91) ainda completa:

O inciso I não pode ser interpretado de forma isolada, o que se vem fazendo ao longo de muitos anos, cujas consequências se fazem refletir pelas distorções nas informações contidas nas demonstrações contábil-financeiras dos entes governamentais.

Acontece que por uma visão simplória e reduzida não se observou o próprio contexto da Lei 4.320/64, além de legislações suplementares, o que ocasionou esse entendimento equivocado, porém por ser tratar de uma interpretação possível não trouxe problemas para o setor contábil no âmbito fiscal, mas não podemos dizer o mesmo para os usuários dos relatórios contábeis emitidos, pois estes sim foram prejudicados por receberem informações irreais a respeito da situação patrimonial dos entes públicos.

Diante da necessidade de adequação as novas Normas Internacionais, e das informações distorcidas quando demonstradas, a nova contabilidade passa a valorizar e dar um novo enfoque “ao patrimônio” através dos seus registros.

3.2 O NOVO ENFOQUE PATRIMONIAL

Com o objetivo de trazer para a prática conceito de Contabilidade Pública que é segundo CRUZ (apud Silva, 2013, p.68) “[...] ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.” o Conselho federal de contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional vêm buscando a internacionalização das normas quanto a práticas e procedimentos para elaboração das demonstrações contábeis junto a IFAC, International Federation of Accountants.

Além do conceito de Contabilidade Pública, é preciso também observar legislação complementar pertinente ao assunto às quais Roncalio (apud Amaral 2013, p.185) cita em sua obra:

Uma das primeiras ações concretas foi a edição da Resolução CFC nº. 1.111/07, que apresentou uma interpretação do conteúdo e da abrangência dos Princípios de Contabilidade, sob a perspectiva do Setor Público, demonstrando a aderência e aplicabilidade de cada princípio à área pública.

Como podemos notar a observância dos princípios de Contabilidade estão diretamente ligados ao enfoque patrimonial, podemos ter uma atenção maior ainda em dois princípios, o primeiro é o da Oportunidade no art. 6º da Resolução CFC nº 750/93 que “O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.” Sendo assim está claro que as demonstrações contábeis deverão conter informações reais e registradas no momento em que ocorreu o seu fato gerador.

O segundo que merece atenção é o da Competência, em que diz no art. 9º da Resolução CFC nº 750/93: “O Princípio da Competência determina que os efeitos das

transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.” Mais uma vez observamos devemos utilizar o regime de competência tanto para as receitas quanto para as despesas, ou seja, independente de ter sido recebido ou pago, o fato gerador será suficiente para a contabilização deste fato.

Almeida (2013, p.185) ainda destaca outro marco importante na legislação:

Outro importante marco foi a Portaria STN n. 184/2008, de 25 de agosto de 2008, que estabeleceu as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Sendo assim, seguindo os padrões internacionais será possível tornar nossas demonstrações contábeis adequadas e claras não somente para nossos usuários internos, mas também para usuários de todo mundo.

E por fim Almeida (2013, p.186) destaca que:

Além disto, em seu artigo 50, inciso II, a LRF reforçou elementos da escrituração e consolidação das contas públicas, de forma a destacar o enfoque patrimonial para as despesas e assunção de compromissos, exigindo respeito ao regime de competência para a escrituração e consolidação das contas nacionais.

A Lei Complementar nº 101/2000 no seu art. 50 reforça mais uma vez a obrigatoriedade da utilização do regime de competência na escrituração dos atos e fatos contábeis.

Para concretização de um novo registro contábil voltado ao “patrimônio”, As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP vem consolidar normas para melhor compreensão e unificação das regras existentes, padronizando assim as diretrizes a serem seguidas pelos entes públicos. Dessa forma em 2008, foram emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade as primeiras NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público).

Azevedo (2010, p.29) define “as NBCASP são Normas Brasileiras de Contabilidade que estabelecem procedimentos técnicos a serem aplicados no setor público”.

Temos uma definição mais completa para as NBCASP na Resolução 751/93 do CFC em que diz:

As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O art. 7 da resolução 751/93 destaca a estrutura das normas técnicas, com enfoque no sub item NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental:

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

Em observância ao enfoque patrimonial iremos tratar especificamente da NBC T 16.5, NBC T 16.6 e 16.9.

Azevedo (2010, p.136) fala sobre a NBC T 16.5: “Esta norma aborda os registros contábeis e descreve suas principais características com base nos princípios fundamentais da contabilidade. Apresenta uma ênfase nas formalidades que devem estar revestidos os registros contábeis”.

Azevedo (2010, p.137), ainda completa que esta norma:

Define que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem. Atendidos a requisitos mínimos, os registros contábeis, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência (oportunidade). E ainda 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.

Esta norma trata do reconhecimento do enfoque patrimonial nos lançamentos contábeis, que deve ser adotado pela contabilidade dos entes públicos, registrando assim todas as receitas e as despesas pelo regime de competência.

A NBC T 16.6 segundo Amaral (2013, p.188)

Por sua vez, na NBC T 16.6, ao tratar da Demonstração das Variações Patrimoniais, enfatiza a necessidade de adoção do enfoque patrimonial e determina que esta demonstração relate informações das alterações tanto quantitativas quanto qualitativas do patrimônio dos entes, seus órgãos e entidades.

Mais uma vez percebemos a necessidade de adoção do enfoque patrimonial para assim produzir relatórios que trazem informações de qualidade, o qual deixará de ser apenas uma obrigação e passará a ser informações que servirão para a tomada de decisão do administrador.

Por fim, para a geração de relatórios que demonstre a real situação dos entes públicos, com enfoque patrimonial devemos observar a NBC T 16.9 que “estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.” Resolução CFC Nº. 1.136/08.

Azevedo (2010, p.244), comenta a respeito de como é a situação atual referente à depreciação, amortização e exaustão:

Falar nestas operações de depreciação, amortização e exaustão no setor público é esperar pela resposta imediata de que no setor público não há necessidade de realizá-las. Se questionarmos o porquê desta resposta, obteremos outras: “foi assim que eu aprendi”; “disseram-me que não precisa

fazer”; “os órgãos fiscalizadores não exigem estes procedimentos”, entre outras assemelhadas. São raras as exceções no setor público em que estes procedimentos vinham sendo executados, ou seja, a ciência contábil vinha sendo aplicada na sua essência.

Talvez este seja um dos maiores impactos na nova contabilidade pública, apesar de já estar disciplinado no art. 85 da 4.320/64 que diz:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

NBC T 16.9, no item 3 (Critérios de Mensuração e Reconhecimento) desta norma, podemos observar o foco em questão:

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

O destaque para o enfoque patrimonial na NBC T 16.9 é que trata de depreciações, amortizações e exaustões de ativos dos entes públicos. Esta norma conceitua esses fatos, definindo os critérios de mensuração e reconhecimento dos mesmos. Situação nunca vivenciada no setor público.

Azevedo (2010, p.246), ainda destaca que “É importante lembrar que a depreciação é registrada como resultado diminutivo, e em hipótese alguma esta deve ser considerada como despesa orçamentária.” Sendo assim, a depreciação será uma conta diminutiva do ativo e não uma despesa.

Para a implementação das novas regras a STN emitiu uma portaria a qual comenta Amaral (2013, p.190):

Visando a acompanhar essa adoção gradativa das NBC TSP e dos procedimentos previstos nos Manuais supracitados, a STN, em dezembro de 2011, emitiu a Portaria n. 828/2011, fixando que todos os entes deveriam elaborar e apresentar, em até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, um cronograma de ações adotadas e a adotar até 2014, evidenciando

medidas de reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens patrimoniais estabelecidos nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos do MCASP.

Cabe ao Poder Executivo de cada ente publicar em meio eletrônico de acesso público (internet), além de encaminhar ao Tribunal de Contas a que esteja jurisdicionado, o cronograma consolidado, ou seja, contendo o planejamento das ações de todos os órgãos e entidades.

As regras da Portaria STN n. 828/2011 foram fundamentadas na necessidade de “padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na LRF”, além da necessidade de “elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas”, proporcionando maior transparência sobre as contas públicas.

Nota-se que o prazo para implantação já está no fim, pois em 2014 as medidas já deverão estar em vigor, e com isso, teremos relatórios contábeis fiéis em demonstrar a real situação do ente público.

4 BENEFÍCIOS ESPERADOS APÓS A MUDANÇA

A adoção das regras convergentes com as normas internacionais é fator decisivo para maior transparência, qualidade e comparabilidade dos relatórios contábeis e para facilitar, por parte de toda a sociedade, a correta interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor Público, atingindo assim o objetivo real da contabilidade que é segundo Silva (2013, p.72):

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: a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Apoiado no objetivo da contabilidade é possível gerar esses relatórios com informações fidedignas capazes de fornecer informações úteis aos seus usuários.

4.1 CONTABILIDADE PÚBLICA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

São distintos e variados os usuários das informações geradas pela Contabilidade Pública, alguns exemplos são: eleitores, fornecedores, investidores e gestores. Estes usuários procuram informações para conhecer a situação real das instituições governamentais, e verificar se estão sendo bem aplicados os recursos públicos, além de servirem como base para tomada de decisão, porém essas informações, só tomaram esta dimensão após a aplicação das novas regras, considerando sempre os princípios contábeis, e as NBC T 16.

Teixeira (2013, p.7) explica que:

[...] a Contabilidade aplicada ao setor público utiliza-se dos critérios, métodos, princípios, normas e técnicas da Ciência Contábil, a qual é responsável pela tarefa de gerir os recursos de forma a assegurar os direitos mínimos garantidos a população pela Constituição Federal.

Portanto, com a contribuição da nova contabilidade pública é possível mensurar o patrimônio público de forma mais clara além de oferecer condições para uma

previsão bem mais segura, podendo assim o gestor público criar seu plano plurianual atendendo assim as expectativas e necessidades da população.

Teixeira (2013, p.7) ainda relata que:

Os relatórios, dados, demonstrações utilizados nas empresas privadas visam garantir o crescimento, permanência no mercado e lucro as empresas. Agora esses mesmos anteriormente citados servem de ferramentas na gestão pública, mas com outras finalidades, como o de garantir o uso correto dos recursos públicos e o “lucro” antes mencionado aqui é tratado como a satisfação da população diante dos serviços públicos oferecidos.

Dessa maneira, confirmamos que os dados dos relatórios e demonstrações podem ser o diferencial na nova contabilidade pública diante da situação atual, onde vemos escândalos envolvendo nossos gestores por desvio de verbas e má aplicação de recursos, pois com a aplicabilidade destas novas normas brasileiras de contabilidade pública será possível alcançar a transparência dos atos e fatos administrativos de nossos gestores e assim se transformara em uma ferramenta eficiente e capaz de servir à ética e ao controle social na gestão pública (Teixeira, 2013).

4.2 DESCRIÇÃO DOS BENEFÍCIOS COM APLICABILIDADE DAS NOVAS NBCASP

Após estudo verificou-se os seguintes benefícios com a aplicabilidade das novas normas brasileiras de contabilidade pública:

- Novo regime contábil: a contabilidade pública deixa o regime orçamentário e adere o patrimonial registrando todos os atos e fatos no momento em que ocorre seu fato gerador;
- Adoção de um plano de contas único nacional: o que facilitara o entendimento por todos, por se tratar de uma estrutura única para União, Estados, Municípios e Distrito Federal, além de empresas públicas.
- Adoção de Procedimentos contábeis (depreciação, provisão, reavaliação): permitindo assim, verificar a real situação dos patrimônios públicos;

- Sistema de custos: Ferramenta que é capaz de estabelecer um sistema de informações gerenciais, que auxiliará os gestores na tomada de decisão, além de visualizar falhas no gerenciamento.
- Relatórios e demonstrações contábeis fidedignos e detalhistas: Isso tudo resultará em relatórios de qualidade, demonstrações contábeis reais, que assim como na contabilidade empresarial servirão para tomada de decisão de gestores, além de servirem para eleitores, investidores, fornecedores como forma de verificar a situação atual do ente público e se estão sendo bem aplicados os recursos públicos.

Vale ressaltar que consta aqui apenas alguns benefícios proporcionados pela aplicabilidade das novas normas, detectado com este trabalho, o qual está delimitado a verificação das principais mudanças ocorridas nos últimos anos na contabilidade pública.

CONCLUSÃO

As mudanças na contabilidade aplicada ao setor público em conformidade com as novas normas internacionais é uma realidade, apesar de estar ainda em processo de implantação e adaptação. Espera-se que, com as mudanças ora apresentadas neste trabalho, as informações tornem confiáveis para uma correta avaliação dos entes públicos, o que transmitirá um sentimento de certeza da contabilização do patrimônio público e a transparência dos atos dos gestores.

Durante este trabalho, identificamos as principais mudanças ocorridas na contabilidade pública, sendo elas, adoção do regime patrimonial, com registro de competência, novo plano de contas, novas demonstrações, nova estrutura do balanço patrimonial.

Verificamos que a situação anterior era focada apenas no regime orçamentário, utilizando-se regime misto que hoje continua, porém, para escrituração orçamentária, e o regime de competência para a escrituração patrimonial.

Constatamos alguns benefícios como novo regime contábil, plano de contas único nacional, sistemas de custos, adoção de procedimentos contábeis como depreciação o que irá demonstrar o patrimônio pelo valor justo e relatórios contábeis fidedignos capazes de demonstrar situação real do ente público.

Também foi possível notar que por se tratar de algo novo, e de que o profissional que trabalhou a vida inteira da forma anterior é previsível uma resistência na implantação das novas regras, porém, com a adaptação ficará claro que as mudanças realmente trarão muitos benefícios, não só para os gestores e profissionais públicos, mas para todos os cidadãos.

A importância da aplicação das normas convergentes com as internacionais, é um fato que estamos vivendo em um mundo cada vez mais globalizado, o que faz necessário a unificação das normas de um modo em que qualquer profissional, gestor, ou outros usuários das informações, em âmbito nacional ou internacional,

seja capaz de compreender os relatórios contábeis brasileiros, de forma clara, precisa e eficaz, além do que as novas normas trazem o verdadeiro objetivo da contabilidade, para o setor público.

Com a implantação das novas normas brasileiras, as NBCASP, de acordo com o estudo realizado, notou-se que há dificuldades e resistência, pois se trata de algo novo, nunca visto neste setor, mas que já se faz presente em outros ramos da contabilidade, contudo, percebe-se que a aplicabilidade destas normas irá trazer inúmeros benefícios, pois além de se tornar ferramenta de gestão, servirá para os mais diversos usuários destas informações, como eleitores, investidores, fornecedores, dentre outros. Dessa forma, com este estudo foi possível responder o nosso problema confirmar a hipótese proposta, de que apesar da resistência possível encontrada na implantação das novas normas, por questões até culturais, os relatórios e demonstrações contábeis ajustadas, apresentaram melhorias significativas, pois se tornaram confiáveis por demonstrar a situação real do ente público, de forma detalhada e de fácil compreensão, servido como ferramenta para o administrador público.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Edair do; Roncalio, Michele Patricia; Alberton, Luiz. **Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, em municípios de santa Catarina.** Disponível em <<http://seer4.fapa.com.br/index.php/arquivo/article/view/224/124>>. Acessado em 28 out. 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, Inaldo P. Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro H. Teixeira. **O essencial da contabilidade públicas.** São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: NBCASP comentadas.** 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Planalto do Governo. Brasília, 4 mai. 2000. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acessado em 15 ago. 2013.

BRASIL. **Lei 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. Planalto do Governo. Brasília, 4 mai. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acessado em 15 ago. 2013.

BRASIL. **Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009.** Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº

4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Tesouro Nacional. Brasília, 15 dez. 2009. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acessado em 25 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 750 de 19 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 29 dez. 1993. Disponível em <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acessado em 15 ago. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 751 de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre as normas brasileiras de contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 29 dez. 1993. Disponível em <www.crc.org.br/legislacao/normas.../normas_tec_rescfc_0751_2002.pdf>. Acessado em 15 ago. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.128 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **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. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.131 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.132 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.133 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.134 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.135 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

BRASIL. **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. Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acessado em 3 nov. 2013.

COLOMBI, Hugo Bassetti, SENA, Joilton Gonçalves. **A importância da informática para os escritórios de contabilidade de nova venécia-es.** Nova Venécia: 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 32. ed. Rio de Janeiro: Ibmam, 2008.

QUINTANA, Alexandre Costa *et al.* **Contabilidade pública**: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TEIXEIRA, Rogério de Assis; ALVES, Vanessa Maria. **Impactos das nbcasp na contabilidade pública**. Disponível em: <<http://www.amog.org.br/amogarquivos/TCC-POS-TURMA-2012/Vanessa-Maria-Alves.pdf>>. Acessado em 3 nov. 2013.

ANEXOS

ANEXO A

PORTARIA Nº 749, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2009

Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOUREIRO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 141, de 10 de julho de 2008, e tendo em vista o disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e no art. 113 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e Considerando o disposto no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, e no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando o disposto no inciso XXIV do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a competência de atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, complementadas pelo disposto no inciso XVII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 6.764, de 10 de fevereiro de 2009, e no art. 18 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001;

Considerando as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

Considerando a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país, conforme o inciso II, art. 4º e inciso XXVII, art. 7º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.

Considerando a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; Considerando que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos;

Considerando que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-

financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos;

Considerando a necessidade de apuração de estatísticas fiscais consolidadas, de interesse nacional, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, segundo as melhores práticas consagradas em acordos e convênios internacionais de que o Brasil é parte; e

Considerando a necessidade de elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas para todos os entes, em cumprimento do disposto no inciso II do art. 1º da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e do inciso VI do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, resolve:

Art. 1º Alterar os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), e incluir os Anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico), da Lei nº 4.320, de 1964.

Art. 2º Disponibilizar as demonstrações contábeis anexas a esta Portaria no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, no endereço eletrônico <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>.

Art. 3º. Para fins de cumprimento do art. 111 e 112 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão à STN, na forma a ser regulamentada, os dados contábeis e fiscais exigidos por lei, inclusive os para fins estatísticos, mediante sistema informatizado de coleta de dados.

Art. 4º. O Anexo nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Art. 5º. O Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, será de elaboração facultativa pelos entes da federação.

Art. 6º. As demonstrações contábeis consolidadas devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.

Parágrafo único. O ente da Federação que optar por cumprir as disposições desta Portaria antes do começo de sua compulsoriedade deverá também publicar as suas demonstrações contábeis de acordo com os anexos originais da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

ANDRÉ LUIZ BARRETO DE PAIVA FILHO

ANEXO B

(Revogada pela Resolução CFC nº 1.156/09, publicada no DOU, em 17/02/2009, Seção 1)

RESOLUÇÃO CFC Nº 751/93

DISPÕE SOBRE AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO ser imperativa a uniformização dos entendimentos e interpretações na contabilidade, tanto de natureza doutrinária quanto aplicada, bem como estabelecer regras ao exercício profissional;

CONSIDERANDO que a concretização destes objetivos deve fundamentar-se nos trabalhos produzidos pela classe contábil, por seus profissionais e entidades;

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e das teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta;

CONSIDERANDO ser necessária a aprovação de uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, com base em estudos do Grupo de Trabalho (GT), constituído com a finalidade de elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs, aprovou, em 23 de outubro de 1981, a Resolução CFC nº 529/81, que dispunha sobre as mesmas;

CONSIDERANDO que já foram aprovadas: a Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais; e as Resoluções que tratam das normas profissionais e técnicas, com base na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, anteriormente divulgadas,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Interpretações Técnicas podem ser emitidas para esclarecer o correto entendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 4º Os Comunicados Técnicos, de caráter transitório, podem ser emitidos quando ocorrerem situações que afetem as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – Os Comunicados Técnicos são identificados pela sigla CT, seguida de hífen e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância das Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do Art. 27, do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, no Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

1.1 – Competência Técnico-Profissional

1.2 – Independência

- 1.3 – Responsabilidade na Execução dos Trabalhos
- 1.4 – Honorários Profissionais
- 1.5 – Guarda da Documentação
- 1.6 – Sigilo
- 1.7 – Utilização de Trabalho do Auditor Interno
- 1.8 – Utilização de Trabalho de Especialistas
- 1.9 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

- 2.1 – Competência Profissional
- 2.2 – Independência
- 2.3 – Impedimento e Suspeição
- 2.4 – Honorários
- 2.5 – Sigilo
- 2.6 – Responsabilidade e Zelo
- 2.7 – Responsabilidade sobre Trabalho de Terceiros

NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno

NBC P 4 – Normas para a Educação Profissional Continuada

NBC P 5 – Normas para o Exame de Qualificação Técnica

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

- 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil
- 2.2 – Da Documentação Contábil
- 2.3 – Da Temporalidade dos Documentos
- 2.4 – Da Retificação de Lançamentos
- 2.5 – Das Contas de Compensação
- 2.6 – Da Escrituração Contábil das Filiais
- 2.7 – Do Balancete
- 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

- 3.1 – Das Disposições Gerais
- 3.2 – Do Balanço Patrimonial

- 3.3 – Da Demonstração do Resultado
- 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
- 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- 3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado
- 3.8 – Demonstração do Fluxo de Caixa
- 3.9 – Demonstração por Segmentos

Os itens 3.7, 3.8 e 3.9 foram incluídos pela Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005.

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

NBC T 5 – Da Atualização Monetária

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

NBC T 7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis

NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades

NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

- 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo
- 10.2 – Arrendamento Mercantil
- 10.3 – Consórcios de Vendas
- 10.4 – Fundações
- 10.5 – Entidades Imobiliárias
- 10.6 – Entidades Hoteleiras
- 10.7 – Entidades Hospitalares
- 10.8 – Entidades Cooperativas
- 10.9 – Entidades Financeiras
- 10.10 – Entidades de Seguros Privados
- 10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público
- 10.12 – Entidades Cooperativas de Crédito
- 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais
- 10.14 – Entidades Rurais

10.15 – Entidades em Conta de Participação
10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições,
Auxílios e Doações

10.17 – Entidades Abertas de Previdência Complementar
10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe
10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros
10.20 – Consórcio de Empresas
10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de
Assistência à Saúde
10.22 – Entidades Fechadas de Previdência Complementar

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações
Contábeis

11.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente
11.2 – Procedimentos de Auditoria
11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria
11.4 – Planejamento da Auditoria
11.5 – Fraude e Erro
11.6 – Relevância na Auditoria
11.7 – Riscos da Auditoria
11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade
11.9 – Avaliação do Sistema Contábil e do Controle Interno
11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade
11.11 – Amostragem
11.12 – Processamento Eletrônico de Dados
11.13 – Estimativas Contábeis
11.14 – Transações com Partes Relacionadas
11.15 – Contingências
11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes
11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração
11.18 – Parecer dos Auditores Independentes

NBC T 12 – Auditoria Interna

NBC T 13 – Da Perícia Contábil

13.1 – Conceituação e Objetivos
13.2 – Planejamento
13.3 – Procedimentos e Execução
13.4 – Diligências
13.5 – Papéis de Trabalho
13.6 – Laudo Pericial Contábil
13.7 – Parecer Pericial Contábil

NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental

NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental

- 16.1 – Conceituação e Objetivos
- 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos
- 16.4 – Transações Governamentais
- 16.5 – Registro Contábil
- 16.6 – Demonstrações Contábeis
- 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- 16.8 – Controle Interno
- 16.9 – Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos

A NBC T 16 e seus subitens foram alterados pela Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005.

NBC T 17 – Partes Relacionadas

NBC T 18 – Assinatura Digital

(NBC T 18 –excluída pela retificação do Art. 2º da Resolução CFC nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005.)

A NBC

NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos

- 19.1 – Imobilizado
- 19.2 – Tributos sobre Lucros
- 19.3 – Planos de Benefícios e Encargos de Aposentadoria a Empregados
- 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais
- 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- 19.6 – Reavaliação de Ativos
- 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas

Nova redação dada pela Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005.

- 19.8 – Intangíveis
- 19.9 – Exploração de Recursos Minerais
- 19.10 – Redução no Valor Recuperável de Ativos

19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros

19.12 – Eventos Subseqüentes à Data das Demonstrações Contábeis

Os subitens 19.8, 19.9, 19.10, 19.11 e 19.12 foram incluídos pela Resolução CFC nº 1.028, de 15 de abril de 2005.

NBC T 20 – Contabilidade de Custos

Art. 8º – As Normas Profissionais, estruturadas segundo o disposto no Art. 6º, têm os seguintes conteúdos:

NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DE PERITO CONTÁBIL

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialistas.

NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INTERNO

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

NBC P 4 – NORMAS PARA A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

Estas normas estabelecem as condições para o processo de Educação Profissional Continuada aplicável a auditores independentes.

NBC P 5 – NORMAS PARA O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

Estas normas estabelecem as condições para a Qualificação Técnica dos auditores independentes atuarem nas suas atividades.

Art. 9º As Normas Técnicas estruturadas, segundo o disposto no Art. 7º, têm os seguintes conteúdos:

I – NBC T 1 – DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Esta norma compreende a informação que deve estar contida nas Demonstrações Contábeis e outras peças destinadas aos usuários da Contabilidade, devendo ter, entre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

II – NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da entidade e de suas formalidades. As normas da escrituração contábil abrangem os seguintes subitens:

- a) das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixam as bases e os critérios a serem observados nos registros;
- b) da Documentação, que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil;
- c) da Temporalidade dos Documentos, que estabelece os prazos que a entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos;
- d) da Retificação de Lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação;
- e) das Contas de Compensação, que fixam a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam traduzir-se em modificações futuras no patrimônio da entidade;
- f) da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais;
- g) do Balancete, que fixa conceitos e regras sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem como

da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos;

- h) das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, que estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.

III – NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma estabelece os conceitos e as regras sobre o conteúdo, a estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral. A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar, aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

IV – NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

V – NBC T 5 – DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Esta norma concerne ao modo pelo qual a Contabilidade reflete os efeitos da inflação na avaliação dos componentes patrimoniais, de acordo com o Princípio da Atualização Monetária.

VI – NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

VII – NBC T 7 – CONVERSÃO DA MOEDA ESTRANGEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata dos critérios a serem adotados para incluir as transações em moedas estrangeiras e operações no exterior de uma entidade

brasileira em suas Demonstrações Contábeis e como converter as Demonstrações Contábeis para moeda de apresentação (moeda na qual as demonstrações contábeis devem ser apresentadas).

Nova redação dada pela Resolução CFC n° 1.028, de 15 de abril de 2005.

VIII– NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Esta norma estabelece os procedimentos para as Demonstrações Contábeis Consolidadas, aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades vinculadas por interesses comuns, na qual uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

IX – NBC T 9 – DA FUSÃO, INCORPORAÇÃO, CISÃO, TRANSFORMAÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE ENTIDADES

Esta norma estabelece os critérios a serem adotados no caso de fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de entidades, tanto nos aspectos substantivos quanto formais.

X – NBC T 10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

Esta norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade, não-abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

XI – NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e se as mesmas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

XII – NBC T 12 – AUDITORIA INTERNA

Estas normas estabelecem os conceitos e as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios na auditoria interna, entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

XIII – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

Estas normas estabelecem os critérios e as regras a serem adotados quando do planejamento e execução da perícia, os procedimentos a serem adotados e a emissão do laudo pericial.

XIV – NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

Esta norma estabelece os procedimentos a serem adotados para a revisão pelos pares. Constitui-se em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, tendo por objetivo a avaliação dos procedimentos adotados pelos Auditores e Firmas de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A norma estabelece os conceitos, os objetivos e a aplicabilidade da revisão externa pelos pares, os critérios e as regras para a administração do programa de revisão, definindo as partes envolvidas, características, forma de composição do comitê responsável pelos controles, suas responsabilidades e atribuições.

Trata, também, sobre a periodicidade e os prazos para a realização da revisão, os objetivos, os procedimentos a serem observados, o conteúdo e a forma dos relatórios a serem apresentados.

XV – NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

Esta norma tem por objetivo estabelecer procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com vistas a prestar contas à sociedade pelo uso dos recursos naturais e humanos, demonstrando o grau de responsabilidade social da entidade.

XVI – NBC T 16 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS DA GESTÃO GOVERNAMENTAL

Esta norma estabelece procedimentos de registro e elaboração de demonstrações contábeis aplicáveis à gestão governamental.

XVII – NBC T 17 – PARTES RELACIONADAS

Esta norma estabelece os conceitos, os objetivos, a identificação e o tratamento das operações entre partes relacionadas nas entidades.

XVIII – NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos específicos não–contemplados em outras Normas Técnicas.

XIX – NBC T 20 – CONTABILIDADE DE CUSTOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos para cálculo, apuração e registro dos custos.

Art. 10 Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

Contador Ivan Carlos Gatti
Presidente

Redação dada pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003.

Ata CFC nº 849

Procs. CFC nº 40/03 e 42/03

ANEXO C

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.5 - REGISTRO CONTÁBIL

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

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.

FORMALIDADES DO REGISTRO CONTÁBIL

3. A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

4. São características do registro e da informação contábil no setor público, devendo observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.

(a) Comparabilidade - os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

(b) Compreensibilidade - as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

(c) Confiabilidade - o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

(d) Fidedignidade - os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

(e) Imparcialidade - os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

(f) Integridade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

(g) Objetividade - o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

(h) Representatividade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

(i) Tempestividade - os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

(j) Uniformidade - os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

(k) Utilidade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

(l) Verificabilidade - os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

(m) Visibilidade - os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

5. A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

(a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;

(b) a função atribuída a cada uma das contas;

(c) o funcionamento das contas;

(d) a 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;

(e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;

(f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

6. O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

7. Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

8. O Livro Diário e o Livro Razão constituem fontes de informações contábeis permanentes e neles são registradas as transações que afetem ou possam vir a afetar a situação patrimonial.

9. O Livro Diário e o Livro Razão devem ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle, na unidade contábil, no prazo estabelecido em legislação específica.

10. Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

11. Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

12. Os registros extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

13. São elementos essenciais do registro contábil:

(a) a data da ocorrência da transação;

(b) a conta debitada;

(c) a conta creditada;

(d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;

(e) o valor da transação;

(f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

14. O registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação.

15. Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem ser registrados nas contas de compensação.

SEGURANÇA DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

16. As entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos.

17. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, em observância à norma brasileira de contabilidade que trata da escrituração em forma eletrônica.

RECONHECIMENTO E BASES DE MENSURAÇÃO OU AVALIAÇÃO APLICÁVEIS

18. O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

20. Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

21. 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.

22. Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.

23. 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.

24. O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

25. 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.

ANEXO D

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.6 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.

Conversibilidade: a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Demonstração contábil: a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Designações genéricas: as expressões que não possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, tais como "diversas contas" ou "contas correntes".

Exigibilidade: a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Método direto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

(a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;

(b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;

(c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

Versões simplificadas: os modelos de demonstrações contábeis elaborados em formato reduzido, objetivando complementar o processo de comunicação contábil.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3. As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) Demonstração do Resultado Econômico.

4. As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.

5. As demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.

6. As demonstrações contábeis devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.

7. As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.

8. Nas demonstrações contábeis, as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.

9. Para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.

10. Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11. A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

BALANÇO PATRIMONIAL

12. O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- (a) Ativo - compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
- (b) Passivo - compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
- (c) Patrimônio Líquido - representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
- (d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

13. No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

14. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

15. Os ativos devem ser classificados como "circulante" quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- (a) estarem disponíveis para realização imediata;
- (b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

16. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

17. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

(a) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;

(b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

18. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

19. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

20. O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstra o resultado orçamentário e discrimina:

(a) as receitas por fonte;

(b) as despesas por grupo de natureza.

21. O Balanço Orçamentário é acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

22. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

BALANÇO FINANCEIRO

23. O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

(a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso;

(b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;

(c) os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;

(d) as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;

(e) o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

24. A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

25. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

26. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

27. As variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

28. Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

(a) variações orçamentárias por categoria econômica;

(b) mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

29. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

30. A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

31. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

(a) das operações;

(b) dos investimentos; e

(c) dos financiamentos.

32. O 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.

33. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os 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.

34. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

35. A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

36. A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

(a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;

(b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e

(c) resultado econômico apurado.

37. A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

38. Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

NOTAS EXPLICATIVAS

39. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

40. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

41. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

ANEXO E

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.9 - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor residual: o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

(a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;

(b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;

(c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

(a) a capacidade de geração de benefícios futuros;

(b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;

(c) a obsolescência tecnológica;

(d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

(a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;

(b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;

(c) animais que se destinam à exposição e à preservação;

(d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

(a) o método das quotas constantes;

(b) o método das somas dos dígitos;

(c) o método das unidades produzidas.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

DIVULGAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

(a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;

(b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;

(c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente do Conselho