

A ELABORAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

RESUMO

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e as colocou para discussão pública por meio dos seminários regionais que estão sendo realizados em várias capitais brasileiras. A normatização da Contabilidade Governamental brasileira originou-se na necessidade, cada vez maior, de obter informações fidedignas dos entes governamentais e do processo internacional de harmonização das práticas contábeis do setor público.

O CFC, em outra oportunidade, havia inserido na Resolução nº 750 de 1993, os princípios contábeis consolidados na doutrina nacional e internacional. A edição dessa Resolução foi um verdadeiro marco da normatização contábil do Brasil, pois embasou todas as normas contábeis futuras e orientou as práticas contábeis atuais.

O presente trabalho analisa as minutas das NBCASP propostas, à luz dos postulados, convenções e princípios contábeis estabelecidos pela doutrina e pela Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade, além de verificar se as alterações propostas pelas normas atendem às demandas de informações da Contabilidade Governamental.

Palavras-chave: 1. Contabilidade Governamental. 3. Princípios Contábeis. 4. Harmonização Contábil. 5. Normas Contábeis.

INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil, como instrumento de gestão financeira e patrimonial, adquire uma importância ainda maior no âmbito do setor público. As decisões emanadas pelas autoridades que conduzem a política fiscal devem ser pautadas em dados fornecidos por sistemas de informações contábeis que reflitam adequadamente a situação do patrimônio do ente público nos aspectos macro e micro-estruturais e que permitam realizar diagnósticos e projeções fidedignas, com vistas a um melhor gerenciamento dos recursos.

O crescente nível da complexidade das transações governamentais e a necessidade de obtenção de informações consistentes, advindas da contabilidade aplicada ao setor público, geram a necessidade de uniformização das práticas contábeis entre os diversos países, com o escopo de tornar possível a comparação de suas finanças. Diante deste panorama, deflagrou-se um processo de harmonização de normas contábeis em todo o mundo, conduzido pela *International Federation of Accountants – IFAC* (em português, Federação Internacional dos Contadores).

Em 2000, com a criação do Comitê do Setor Público do IFAC, começaram a ser emitidas as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP, que se baseiam nas normas emitidas por outro órgão normatizador, o *International Accounting Standards Board – IASB*, sendo que estas últimas são voltadas para o setor privado. As NICSP são as únicas normas internacionais voltadas especificamente para a contabilidade governamental.

Em vista do processo de harmonização, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a implementar projetos e ações voltados para a regulamentação da Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. Segundo o CFC¹, atualmente, as ações em curso são as seguintes: a elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei nº 4.320/1964; a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICSP (ou em inglês, *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*); a elaboração, ampla discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e; a convergência das NBCASP às NICSP até o ano de 2012.

O estudo apresentado neste artigo baseou-se na análise das minutas das primeiras NBCASP propostas e apresentadas para discussão pública, sob os aspectos da adequação aos princípios fundamentais de contabilidade e às demandas de informações dos usuários da Contabilidade Governamental.

ADEQUAÇÃO DAS NBCASP AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Segundo IUDÍCIBUS (1997), a Ciência Contábil utiliza em suas bases teóricas, tanto o chamado processo dedutivo - que consiste em iniciar com objetivos e postulados e, destes, derivar princípios lógicos que provêm as bases para as aplicações práticas ou concretas-, quanto o processo indutivo - que consiste em obter conclusões generalizantes a partir de observações e mensurações parciais detalhadas. Esses dois processos são complementares e deveriam nortear a elaboração de qualquer norma contábil. Entretanto, observa-se que as normas aplicadas aos diversos setores (público, privado, financeiro, etc) seguem a tendência de apenas regulamentar e normatizar os procedimentos aplicados pelos profissionais quando são confrontados com o desafio de lidar com situações inéditas.

No Brasil, a Contabilidade Governamental passou por inúmeras fases, desde que foi implantada por D. João VI no ano de 1808, mas o enfoque principal sempre foi o registro do orçamento e sua execução, consubstanciado pelas receitas e despesas públicas. E esta cultura permanece até hoje, visto que a contabilização dos elementos patrimoniais está em segundo plano, uma vez que não há o registro, por exemplo, da receita antes de ser arrecadada, da despesa antes de empenhada, ou do patrimônio público de uso comum do povo, que muitas vezes é um elemento agregador de riqueza aos entes públicos.

As atuais práticas contábeis do setor público decorrem de leis, decretos e portarias que não observaram o processo indutivo nem o dedutivo e, além disso, deixaram de lado um postulado ambiental da Ciência Contábil. Este postulado assevera que, sempre que houver um distanciamento entre a essência econômica de um determinado fato, passível de um registro na Contabilidade, e as disposições legais pertinentes, há que prevalecer a essência sobre a forma. Dessa forma, os reflexos econômicos esperados, originados daquele fato, devem embasar o registro contábil e não o que foi imposto pela legislação.

A situação atual é preocupante, pois a forma está sobrepondo-se à essência. No setor privado, a legislação fiscal determina, de maneira arbitrária e cristalizada, a forma que o registro contábil deve ser feito, chegando-se ao despatúrio de termos, por exemplo, um livro para apurar qual seria o lucro tributável da empresa, em que são feitos ajustes no lucro

¹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Caderno do Seminário regional das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

contábil. Ora, se o fato gerador de um tributo é o lucro daquela empresa e é a Contabilidade que apura o lucro, porque não considerar o lucro contábil como o correto?

No Setor Público não é diferente, a Contabilidade segue basicamente a Lei nº 4.320, de 23 de março de 1964, e os decretos, portarias, instruções e outros atos normativos decorrentes dos preceitos dessa lei. E todos os atos normativos têm em comum o enfoque estritamente orçamentário. Isto faz com que a Contabilidade Governamental brasileira seja meramente um instrumento de fiscalização para os controles interno e externo, apenas no aspecto de conformidade com a lei. O correto seria que a Contabilidade dotasse o gestor governamental de informações fidedignas para tomar decisões adequadas.

As novas NBCASP (NBC T 16.1 a 16.10), embora necessitem de um certo aperfeiçoamento, trouxeram a mudança de enfoque da Contabilidade Governamental, ao aproximá-la dos postulados, convenções e princípios da Ciência Contábil. Uma prova desta mudança foi a edição da Resolução CFC nº 1.111/2007, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993 que trata sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) sob a perspectiva do setor público.

Princípios da Entidade e da Continuidade

Segundo o CFC, o princípio da entidade reconhece o Patrimônio, objeto da contabilidade, e afirma a autonomia patrimonial, além de definir que a soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil².

Quanto ao princípio da entidade, a Resolução nº 1.111/2007, enuncia que:

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

A minuta na norma NBC T 16.1 (Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação) trouxe a preocupação de definir o campo de aplicação da contabilidade governamental, além de trazer a conceituação do que é entidade contábil no setor público, bem como a classificação dessas entidades.

O campo de aplicação da contabilidade pública, nos moldes atuais, é um tanto obscuro, pois diversos são os atos legais que o delimita. Na definição do campo de aplicação, mais uma vez a legislação e o orçamento são fatores preponderantes, uma vez que Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), define que o campo de aplicação engloba os órgãos e entidades da Administração direta dos três poderes das esferas federal, estadual e municipal e parte da Administração indireta, que fazem parte dos orçamentos fiscal e da seguridade social, conforme o § 5º do art. 165 da Constituição Federal³.

² CFC. Resolução CFC nº 750/1993.

³ Art. 165 (...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

A Administração direta, por fazer parte do orçamento fiscal e da seguridade social, está no campo de aplicação da contabilidade governamental, mas o problema reside em definir quais órgãos e entidades da Administração indireta – que abrange autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista -, devem observar as regras contábeis aplicadas ao setor público.

As autarquias e fundações quando instituídas e mantidas pelo Poder Público fazem parte das esferas orçamentárias fiscal e da seguridade social. No caso das empresas públicas e sociedades de economia mista, somente as denominadas empresas estatais dependentes devem fazer parte dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, conseqüentemente, utilizar a contabilidade do setor público.

O grande problema enfrentado hoje é justamente o da definição de empresa estatal dependente. A LRF introduziu o conceito de empresa estatal dependente, da seguinte forma:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

(...)

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Além da LRF, o Senado Federal editou a Resolução n.º 40/2001, e a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Portaria STN n.º 589/2001, limitando o conceito de empresa estatal dependente. Em vista dos normativos citados, será considerada empresa estatal dependente aquela que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- i. empresa controlada pelo ente público, ou seja, mais de 50% do capital social pertencente ao ente;
- ii. receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;
- iii. os recursos tenham sido recebidos no exercício anterior e constem do orçamento do ano em curso (limite temporal introduzido pela Resolução SF n.º 40/2001);
- iv. os recursos recebidos devem ser destinados somente à cobertura de déficits operacionais, ou seja, a empresa não sobrevive sem os recursos do ente controlador (limite circunstancial introduzido pela Portaria STN n.º 589/2001).

Em análise ao emaranhado de normas que delimitam o conceito de empresa estatal dependente, vê-se que, atualmente, há uma enorme dificuldade de diferenciar as entidades públicas que devem ou não fazer parte do campo de aplicação da Contabilidade Governamental.

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A NBC T 16.1 proposta tentou dar um fim à dificuldade de definir o campo de aplicação da Contabilidade Governamental, ao definir que “as normas e técnicas próprias da Contabilidade Pública são aplicadas por todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos”. Além disso, a aludida norma estabelece:

Adicionalmente, se inscrevem, também, como campo de aplicação da Contabilidade Pública as entidades que, por acordo, necessitem registrar as operações orçamentárias, bem como todas as entidades que atuem sob a perspectiva do cumprimento de programas, projetos e ações de fins ideais, os serviços sociais, os conselhos profissionais, bem como aquelas sem fins lucrativos sujeitas a julgamento de suas contas pelo controle externo.

Houve uma clara ampliação do campo de aplicação, pois quaisquer entidades que recebam, guardem apliquem ou movimentem recursos públicos devem seguir os preceitos e regras da Contabilidade Governamental, independente do seu status jurídico ou das disposições legais. Até mesmo as entidades que apenas registram informações orçamentárias, os conselhos profissionais ou ONGs que recebam recursos públicos, devem segui-las. Nesse ponto, as NBCASP proporcionaram a adequação ao princípio da entidade aplicável ao setor público, à luz do Anexo II da Resolução CFC nº 750/1993, pois afirmaram a autonomia e responsabilização pela posse e/ou gerenciamento dos recursos públicos.

Segundo a NBC T 16.1, não é relevante se a empresa ou entidade faça parte de determinada esfera orçamentária, ou se é enquadrada em um determinado tipo de pessoa jurídica, e sim o fato da posse ou gerenciamento dos recursos do ente público, os quais só devem atender à finalidade do bem estar social e a consecução do interesse público.

Por outro lado, a norma não define a forma como isso deve ser implementado. Não há um item sequer, demonstrando até que ponto deverão ser seguidas as regras da Contabilidade Governamental. Por exemplo, uma sociedade de economia mista reveste-se de características do setor privado, embora a maioria do capital social pertença ao ente público que a controla, e, portanto, deve seguir as normas contábeis do setor privado. Uma vez que ela lida com recursos públicos, o campo de aplicação da Contabilidade Governamental a abrangeria e, com isso, a empresa deveria ter duas “contabilidades”?

A resposta é mais complexa do que possa parecer. As necessidades de informações são diversas nos setores público e privado no que diz respeito a estas empresas. O primeiro necessita verificar o impacto que terá, nas finanças públicas, o exercício de uma determinada atividade empresarial, já no setor privado há apenas um interesse individualizado dos demais acionistas. Dessa dicotomia pode ser originado um verdadeiro caos informacional.

Segundo HENDRIKSEN (1999), a escolha da entidade contábil apropriada, em cada caso, depende dos objetivos dos demonstrativos e dos interesses dos usuários da informação. As NBCASP mais uma vez acertaram, quando criaram o conceito de unidade contábil, que é a entidade organizacional que possui patrimônio próprio. Segundo a NBC T 16.1 proposta, as unidades contábeis são classificadas em: originárias (são as que possuem patrimônio próprio), descentralizadas (que são parcelas de patrimônio de uma mesma entidade pública), unificadas (que são a soma ou agregação de elementos patrimoniais de duas ou mais unidades contábeis) e consolidadas (soma ou agregação de duas ou mais entidades públicas).

A subdivisão ou agregação em unidades contábeis permite ao usuário escolher qual a melhor alternativa de análise, porque às vezes é mais adequado a ele avaliar a situação patrimonial de apenas uma entidade isoladamente ou, por outro lado, avaliar várias entidades consolidadas.

O postulado ou, segundo o CFC, o princípio da continuidade está intimamente ligado ao da entidade, pois a continuidade, segundo a doutrina, está ligada ao fato de que a entidade é um empreendimento em andamento até que haja uma circunstância esclarecedora em sentido contrário (*going concern*)⁴.

No setor privado, a evidência de que a continuidade da entidade está em risco é demonstrada basicamente pelos demonstrativos contábeis e pela ocorrência de outros fatos externos que possam afetar seus objetivos. Um forte indício de descontinuidade é a verificação do chamado “passivo a descoberto”, que ocorre quando as obrigações de uma entidade suplantam os seus direitos e obrigações, resultando em um patrimônio líquido negativo.

Quanto ao setor público, na situação atual, se for feito um trabalho de confecção de balanços patrimoniais de vários entes públicos, alguns analistas desavisados poderiam chegar à conclusão de que há indícios de que o ente público estaria com a sua continuidade ameaçada, uma vez que apresentam os temidos “passivos a descoberto”. Isto, deve-se ao fato de que não há o registro do patrimônio público de uso comum do povo, tais como estradas, ruas, praças etc. Ao não efetuar o registro, o ativo do ente público fica subavaliado e o passivo, por outro lado, estará demonstrando os encargos de financiamento da construção daquele bem.

As NBCASP propostas sugerem a contabilização do patrimônio público de uso comum do povo, visando erradicar essa falha na informação contábil do setor público.

No setor público, não é possível avaliar a continuidade ou não de uma entidade somente com base em seus demonstrativos, pois alguns setores públicos são deficitários pela sua própria natureza, embora sejam importantíssimos para o bem estar social. Um exemplo seria uma entidade pública responsável pela função alocativa do Governo.

A função alocativa corresponde ao fornecimento dos bens necessários e desejados pela sociedade, mas que não seriam providos pelo setor privado (bens públicos puros e meritórios). Exemplos: os investimentos em infra-estrutura (transportes, energia, comunicação etc), os investimentos em educação gratuita para os que não tem acesso aos serviços oferecidos pelo setor privado, concessão de subsídios a produtos essenciais ao bem-estar da população, como os alimentos, além de outros.

Portanto, a continuidade ou não da entidade pública está vinculada, única e exclusivamente, ao estrito cumprimento da destinação social de seu patrimônio. Enquanto houver destinação voltada para o interesse público e ao bem estar social, de forma direta ou indireta, a continuidade da entidade está assegurada, como bem assevera o Anexo II da Resolução CFC nº 750/1993. Corroborando este entendimento, o Anexo I da mesma resolução, que traz algumas interpretações para os princípios contábeis, explicita que o princípio da continuidade parte do pressuposto de que a entidade deva concretizar seus objetivos continuamente, o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material.

Princípios da Oportunidade

Segundo a Resolução CFC nº 750/1993, o princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas

⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5. ed. Ed Atlas, 1997.

mutações. Segundo a norma, o registro deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

O princípio da oportunidade está intimamente ligado ao postulado ambiental da “essência sobre a forma”, pois o registro contábil deve ser realizado, independente de uma norma que o autorize, ou que defina regras que não correspondam ao impacto econômico do fato contábil observado.

Na Contabilidade Governamental brasileira, como já foi dito, o orçamento e suas bases legais se sobrepõem aos princípios contábeis em detrimento da qualidade da informação de cunho econômico. Com isso, há casos em que o gestor não registra uma determinada despesa por não ter, à sua disposição, o empenho orçamentário respectivo. Ora, o empenho é apenas uma formalidade legal introduzida pela Lei nº 4.320/1964 e, segundo o princípio da oportunidade, pelo fato da despesa já estar sendo incorrida, deveria ser registrada independentemente de quaisquer formalidades.

Pergunta-se: se um órgão está consumindo um determinado serviço, como o fornecimento de água, por exemplo, não deveria registrar a despesa em contrapartida de um passivo, a partir do momento em que iniciou o consumo? A resposta, à luz do princípio da oportunidade seria claramente “sim”. Entretanto, na prática, o gestor não faria o registro sem o empenho respectivo por força da lei. Neste caso, haveria a total contrariedade ao postulado da essência sobre a forma.

O CFC define que, como consequência do princípio da oportunidade, desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

No sentido de adequar a Contabilidade Governamental brasileira ao princípio fundamental da objetividade, a NBCT 16.5 (Registro Contábil) proposta, enuncia o seguinte:

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

21. As transações no setor público, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser registradas, mesmo na hipótese de existir somente razoável certeza de sua ocorrência.

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

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

24. A entidade pública deve aplicar métodos de mensuração dos ativos e passivos, possibilitando o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais, inclusive aqueles decorrentes de ajustes de valores recuperáveis de ativo (ajuste *impairment*), em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

(...)

27. Havendo conflito entre dispositivos da legislação e os preceitos das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, o profissional de contabilidade deve observar, para a elaboração das demonstrações contábeis, as diretrizes estabelecidas nestas Normas, e deve evidenciar, em notas explicativas, as disposições conflitadas da legislação específica.

Em análise aos itens transcritos, vê-se que as NBCASP preocuparam-se em trazer à Contabilidade Governamental a observância do princípio da oportunidade e seus desdobramentos, inserindo uma citação até mesmo do postulado da “essência sobre a forma”. Com isso, as Normas caminham para a adequação da informação contábil às necessidades dos gestores públicos e à total convergência às normas internacionais vigentes.

Além da NBCT 16.5, as NBC T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão) e 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público), trazem os preceitos contidos no princípio da oportunidade.

A NBC T 16.9, ao tornar os ajustes de depreciação, amortização e exaustão obrigatórios na Contabilidade Governamental está corrigindo uma distorção histórica. Atualmente, torna-se necessária a adoção da técnica de depreciação de ativos na Contabilidade Governamental brasileira, pois a mesma deve seguir a tendência mundial observada atualmente. Além de ser um excelente instrumento para a valoração correta e melhor controle dos ativos, possui alicerce no princípio irrefutável da transparência das contas governamentais.

Existem muitas discussões a respeito da utilização da técnica de depreciação no âmbito da Contabilidade aplicada à Administração Pública. A legislação brasileira, especialmente a Lei nº 4.320/1964, não obriga a adoção deste método de ajuste dos ativos, entretanto, é cabível o questionamento quanto a real necessidade de tal contabilização e os efeitos de sua adoção na informação contábil ofertada pela Contabilidade Governamental.

A contabilização da depreciação objetiva a correta mensuração do ativo, trazendo transparência à informação contábil, mas visa, também, a preservação do capital de seu proprietário. A preservação do capital ocorre porque a contabilização da depreciação gera uma diminuição da situação patrimonial líquida, fazendo com que o resultado se apresente diminuído e as futuras destinações do lucro ou superávit não levarão em consideração a parcela depreciada que permanecerá integrada ao patrimônio. Esse valor que será mantido no patrimônio da empresa ou entidade e deverá ser utilizado futuramente para a reposição do próprio ativo depreciado quando ocorrer o seu desgaste total ou obsolescência.

A Lei nº 4.320/1964 que estabelece as normas gerais de Contabilidade Pública não prevê a obrigatoriedade do cálculo da depreciação para os ativos em poder dos órgãos da Administração Direta. Entretanto, há menção à depreciação no art. 108, § 2º, que estabelece que as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público. Com isso, por força da referida Lei, o cálculo da depreciação deverá ser utilizado por parte da administração indireta, ou seja, pelas autarquias e empresas públicas com autonomia financeira e administrativa.

Apesar da previsão, por parte da teoria da contabilidade, da adequação técnica e dos benefícios da contabilização da depreciação, existem alguns argumentos que buscam a sustentação do entendimento de que a depreciação não é um conceito relevante para a Administração Pública, como será visto a seguir.

Para parte da doutrina, no setor público, não há como confrontar receitas e despesas devido à inversão de ciclos. Enquanto na área privada incorre-se na despesa para auferir receita, na área pública auferem-se primeiro a receita para depois incorrer na despesa. Este argumento baseia-se em um corolário do princípio contábil da competência que estabelece que toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada. Esse argumento é cabível apenas quando a

alocação da depreciação se der no processo de produção por parte do ente público caracterizando-se como custo e não na despesa de depreciação relativa aos bens adquiridos.

Um outro fundamento para a não adoção da depreciação no âmbito da Contabilidade Pública baseia-se na premissa de que os métodos de depreciação são, geralmente, arbitrários e não encontram sustentação em estudos técnicos aplicáveis em cada caso. Essa visão decorre da análise da legislação fiscal que, no Brasil, sobrepõe-se aos princípios contábeis.

A referida legislação estabelece os métodos e prazos de depreciação e a forma de contabilização. Esta argumentação é inconsistente já que os órgãos públicos da Administração direta e parte da indireta não se submetem à legislação fiscal pelo princípio constitucional da imunidade recíproca e, dessa forma, haveria uma total liberdade para determinação do método de depreciação que melhor se adequasse à realidade dos bens públicos.

A NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público), ao definir critérios de mensuração dos itens patrimoniais também veio a dar força ao princípio da oportunidade no setor governamental. Uma prova disso foi a inclusão dos registros de reavaliação de bens do ativo permanente, dos bens de uso comum do povo e da redução ao valor recuperável (*impairment*).

Princípio da Competência e da Prudência

Complementarmente ao princípio da oportunidade, tem-se o princípio da competência. Eis o enunciado do princípio da competência, segundo a Resolução CFC nº 750/1993:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

Um dos grandes desafios da contabilidade governamental brasileira é a adoção do chamado regime de competência integral, que decorre da observância dos princípios da oportunidade e da competência. O regime de competência integral significa o registro das receitas e despesas pelo regime de competência.

Atualmente, diz-se que, no Brasil, utiliza-se o regime misto, ou seja, as receitas são reconhecidas sob o regime de caixa, enquanto que as despesas são registradas em consonância com o regime de competência. Esta é a interpretação dominante nos meios acadêmico e técnico, no entanto, existem divergências. Este entendimento deriva do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

Art. 35 Pertencem ao exercício financeiro:

- I – as receitas nele arrecadadas;
- II – as despesas nele empenhadas.

No Brasil, o ponto de vista orçamentário sobrepõe-se ao contábil, e um dos mais importantes exemplos decorre da interpretação do citado art. 35. Sob o primeiro ponto de vista, o regime de caixa aplicável às receitas representa o zelo que deve ter o técnico que elabora o orçamento e acompanha a sua execução, em garantir que o recurso seja efetivamente arrecadado e devidamente registrado, para que só então se proceda a execução da despesa.

O regime de caixa pressupõe que a receita deve ser efetivamente arrecadada para ser registrada, não bastando a razoável certeza de sua ocorrência. No caso das despesas, segundo a interpretação dominante, a lei determina que, em determinado exercício financeiro, devem ser registradas as despesas que foram apenas empenhadas, sem que tenham gerado efeitos econômicos para o ente público. Trata-se de um regime de competência diferenciado, pois sob o regime de competência utilizado pela contabilidade empresarial e amplamente difundido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, a despesa só seria registrada quando houvesse uma diminuição do patrimônio líquido ocasionado por um decréscimo nos bens ou direitos ou um acréscimo nas obrigações da entidade.

O empenho é apenas o primeiro estágio da despesa pública, e corresponde à reserva de uma parcela da dotação orçamentária disponível para a consecução de um determinado gasto público. Após a sua emissão, o empenho pode ser cancelado e revertido à dotação disponível, liquidado ou inscrito em restos a pagar não processados.

A liquidação, segundo estágio da despesa pública, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício, gerando efeitos econômicos. O pagamento representa o terceiro e último estágio da despesa.

É necessário ressaltar que as despesas empenhadas em determinado exercício, e que não foram canceladas, nem sempre são pagas no mesmo exercício. As despesas empenhadas e não pagas são denominadas restos a pagar, os quais podem ser: processados e não processados.

Os restos a pagar processados são relativos àqueles empenhos que cumpriram o estágio da liquidação, ou seja, o bem ou serviço correspondente já foi entregue, conferido e atestado pela Administração. Neste caso, o direito do credor torna-se líquido e certo pelo prazo de 5 (cinco) anos a partir da data da inscrição, e os valores não reclamados pelos fornecedores, após este prazo, serão cancelados. Neste caso, há uma aproximação aos princípios contábeis, já que a despesa é registrada após ocorrer o efeito econômico.

Os restos a pagar não processados referem-se aos empenhos emitidos em determinado exercício para os quais não se cumpriu o estágio da liquidação e, portanto, o efeito econômico não foi gerado. As despesas correspondentes a esses empenhos estão na pendência da prestação do serviço, do fornecimento do bem ou da execução da obra por parte do credor, e poderão ser inscritas em restos a pagar não processados para serem liquidados no exercício seguinte.

Os empenhos enquadrados nos casos em que seja possível a inscrição em restos a pagar não processados sofrem o registro contábil de liquidação em 31 de dezembro do exercício em que foram emitidos. Nesse registro contábil, há, concomitantemente, o reconhecimento de uma obrigação (passivo), que irá integrar a dívida flutuante do ente, e da despesa orçamentária correspondente, no próprio exercício do empenho. Portanto, nesse caso, só há a liquidação “contábil”, em atendimento à legislação, e não a liquidação “de fato”, uma vez que a entrega do bem ou serviço poderá ocorrer futuramente, mas ainda não ocorreu.

A existência dos restos a pagar não-processados distancia-se do conceito contábil de despesa, definido na teoria contábil e não se coaduna com os princípios contábeis, este dispositivo legal gera distorções nos balanços públicos, pois, nos valores apresentados, estão inclusos o montante de restos a pagar não-processados, que representam despesas que foram empenhadas e o objeto dessas despesas e/ou o retorno econômico esperado não ocorreu.

Por exemplo, uma entidade empenhou uma despesa referente a uma construção de uma represa em uma determinada localidade no exercício X0. Devido a alguns problemas advindos do fluxo normal do ciclo orçamentário, e outras formalidades legais, o bem não foi entregue e não houve o estágio da liquidação. No final do exercício, por força da lei, o empenho deve ser reconhecido como despesa e, com isso, há o procedimento de inscrição em restos a pagar não processados.

Após o encerramento do exercício, a entidade deverá publicar os seus balanços e evidenciar o montante de receitas arrecadadas e despesas incorridas. Com isso, na demonstração do resultado (demonstração das variações patrimoniais) e no balanço orçamentário, estaria presente o montante empenhado para a construção da represa, cuja construção não foi sequer iniciada, distorcendo as contas governamentais e desconsiderando a correspondência necessária entre os balanços públicos, pois não haverá um ativo correspondente no balanço patrimonial, e sim uma obrigação (restos a pagar).

As práticas atuais não observam o princípio da prudência, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. A Resolução CFC nº 750/1993 enuncia que o princípio somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do princípio da competência.

Os preceitos das NBCASP propostas determinam que as entidades do setor público adotem o regime de competência integral, ou seja, tanto para as receitas quanto para as despesas e, além disso, o tratamento sob o ponto de vista orçamentário, seja de caráter complementar apenas. Essa determinação ocorreu de forma indireta, pois não se vê nas normas propostas os critérios de registro das receitas e despesas. Há apenas uma menção reflexa ao princípio da competência, apenas na NBC T 16.4 (Transações no Setor Público) nos itens referentes às variações patrimoniais, que são os seguintes:

4. As transações no setor público que promovam alterações de valor do resultado econômico da entidade pública, mesmo em caráter compensatório, são consideradas variações patrimoniais.
5. As variações patrimoniais que afetem para mais ou para menos o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.
6. Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado.

Por analogia, utiliza-se as diretrizes de reconhecimento e registro de receitas e despesas no próprio enunciado do princípio da competência da Resolução CFC nº 750/1993, transcrito a seguir:

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investitura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

É adequado que as entidades do setor público adotem o regime de competência integral, por ser o mais difundido e o que reflete melhor a situação patrimonial e financeira da entidade, além de evitar distorções estatísticas e erros de interpretação das finanças públicas.

A Resolução CFC n.º 750/1993 define o princípio da competência, em que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Na Administração Pública, mais precisamente no que diz respeito às entidades de direito público interno, a receita se origina tanto em decorrência do seu poder de império como do poder de gerir seu patrimônio econômico-administrativo, entendido este como um conjunto de valores e também de transferências de outras entidades, quer sejam de direito público, quer sejam de direito privado.

A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtiva.

Em vista das peculiaridades da receita auferida por um ente governamental, o processo de adoção do regime de competência integral torna-se um grande desafio, pois é necessário, em alguns casos, criar critérios de estimativas da receita a ser auferida pelo ente, principalmente quando o fato gerador da receita (tributária, por exemplo) for originado de uma transação entre particulares em que o Poder Público não é um dos partícipes.

Para apontar alternativas para a solução do impasse no registro das receitas governamentais derivadas, é necessário definir as modalidades de lançamento tributário, aplicáveis no Brasil, que se constitui como a principal receita da Administração Pública.

O lançamento de ofício ou direto, é realizado por iniciativa da autoridade administrativa independente de qualquer colaboração do sujeito passivo (ex: imposto sobre a propriedade territorial urbana e sobre a propriedade de veículos automotivos).

O lançamento por declaração ou misto, ocorre quando o lançamento é feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiros, quando um ou outro, presta à autoridade administrativa, informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (Código Tributário Nacional - CTN, art. 14), cujo exemplo é o imposto sobre a propriedade territorial rural.

E, finalmente, o lançamento por homologação é o lançamento realizado quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. São exemplos, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre a produção industrial, o imposto sobre serviços de qualquer natureza e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Na realidade brasileira, os impostos são receitas não-vinculadas, isto é, que não estão ligadas a uma contraprestação de serviços, poderão ser reconhecidos se for utilizado o lançamento direto já que se pode identificar o devedor, o montante e o prazo de pagamento.

Caso haja possibilidade de concessão de desconto por antecipação de pagamento ou outro motivo, deve-se constituir uma provisão ou ajustar o direito a receber ao valor realizável. Deve ser constituída, segundo recomendação das NBCASP propostas (NBC T 16.5), uma provisão para devedores duvidosos para o caso de inadimplência. Os critérios de estimativa utilizados nesta provisão devem ser evidenciados em notas explicativas.

No caso dos impostos, com a utilização do lançamento por declaração, pode-se adotar o mesmo procedimento descrito anteriormente, isto é, depois que o contribuinte ou terceiro prestar à autoridade administrativa as informações necessárias, feito o lançamento, registra-se o direito.

No caso de impostos em que se utiliza o lançamento por homologação não é viável registrar o direito enquanto não se identificar com alguma segurança os pontos de reconhecimento, já que cabe ao sujeito passivo as informações sobre a situação de fato (matéria tributável) e o respectivo lançamento.

Quanto às taxas pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviço público, assim como as multas por infrações, as contribuições de melhoria e a alienação de bens podem ser facilmente identificáveis e contabilizados no regime de competência.

As transferências constitucionais, devido à sua natureza, devem ser registradas somente quando do seu recebimento. Os direitos oriundos das transferências voluntárias, isto é, os convênios, e ainda os contratos, doações e subvenções podem ser contabilizados no momento em que forem firmados, ou seja, quando cumpridas as condições para recebimento, estabelecidas no instrumento contratual.

Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária

Pode-se dizer que as minutas das NBCASP adotaram integralmente os Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária. O primeiro enuncia que os itens patrimoniais devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior. Já o segundo, reconhece os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional. A adoção integral dos referidos princípios foi consubstanciada na NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público) por meio da definição dos critérios de mensuração de ativos e passivos.

As normas propostas foram um pouco além da simples adoção do princípio da atualização monetária, ao adotar os critérios da Resolução CFC nº 900/2001, que determina que a atualização monetária é necessária quando a taxa acumulada de inflação do triênio for igual ou superior a 100% (cem por cento).

CONCLUSÕES

Atualmente, a contabilidade governamental não alcança a sua finalidade essencial, que é a de prover informações acessíveis aos seus diversos usuários. Os balanços públicos estão sendo emitidos mais para cumprir formalidades legais e permitir a fiscalização pelos órgãos competentes do que para dotar o gestor público de ferramentas tempestivas de gestão e fornecer, à população, informações de fácil compreensão e, ao mesmo tempo, transparentes.

A iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade ao semear as primeiras NBCASP e trazê-las para discussão pública é louvável, tendo em vista que existem indivíduos pertencentes a vários segmentos interessados no processo de padronização da Contabilidade Governamental brasileira. Dentre eles podemos citar os gestores das finanças públicas, os órgãos de controle, os organismos internacionais de crédito e fomento e a própria população administrada.

A padronização interna é imperiosa para que, no futuro, haja a completa adequação às normas internacionais, para permitir a comparação do desempenho das finanças públicas brasileiras em relação às dos demais países. Essa condição é fundamental para que sejam identificados possíveis problemas nas políticas governamentais e que os mesmos sejam equacionados através de uma avaliação consistente e com o necessário rigor técnico.

Em vista do exposto e considerando as dificuldades a serem enfrentadas na padronização interna da Contabilidade Governamental, as mudanças devem ser inseridas pouco a pouco, de maneira gradual, para que o resultado final seja consistente e resulte realmente de um consenso entre os diversos atores responsáveis e não sob uma imposição legal.

BIBLIOGRAFIA

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Seminário Regional das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. [online]. Disponível em

<<http://www.cfc.org.br>>

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDAS, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Ed. Atlas, 1999.

IBRACON. **Princípios Contábeis**. Ed. Atlas, 1995.

IFAC – International Federation of Accountants. [online]. Disponível em

<<http://www.ifac.org>>

_____. IFAC. International Public Sector Accounting Standards of the International Federation of Accountants (IPSAS/IFAC). Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 2 abr. 2007

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. Ed. Atlas, 1997.

_____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, seção 1, p. 2745. Retificação **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p. 3195.