

CONSELHO REGIONAL
DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL

NBCASP – Normas Brasileiras de
Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob
a ótica das IPSAS: um estudo comparativo

Porto Alegre
Outubro/2013

Uma publicação do

**CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO
GRANDE DO SUL**

Rua Baronesa do Gravataí, 471

90160-070 - Porto Alegre - RS

Fone: (51) 3254-9400

E-mail: crcrs@crcrs.org.br – Internet: www.crcrs.org.br

Coordenação-geral:

Contador Zulmir Breda – Presidente do CRCRS

Coordenação da edição:

Márcia Bohrer Ibañez

Autores – Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público (2012): Contadores Flávio Flach (coordenador), Cleber Luciano Karvinski Danelon, César Volnei Mauss, Celina Ritt Blazina, Magda Rosane Peres Brazil, Gustavo Pires Kruger, Elaine Gorgen Strehl, Diogo Duarte Barbosa, Alexandre Costa Quintana e Patricia Sostmeier.

Revisores – Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (2013): Contadores Flávio Flach (coordenador), Cleber Luciano Karvinski Danelon, Celina Ritt Blazina, Magda Rosane Peres Brazil, Gustavo Pires Kruger, Diogo Duarte Barbosa, Alexandre Costa Quintana e Patricia Sostmeier.

1ª edição – 2013

Tiragem: 3.000 exemplares

Distribuição gratuita – Proibida a venda.

Os conceitos emitidos neste livro são de inteira responsabilidade dos autores.

APRESENTAÇÃO

Colega:

Esta publicação tem o objetivo de apresentar aos profissionais da Contabilidade, em especial aos que atuam em órgãos públicos, um estudo comparativo entre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público (NBCASP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Internacional Public Sector Accounting Standards – IPSAS) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editado pela Secretária do Tesouro Nacional – STN.

Trata-se de mais uma publicação do Programa de Fiscalização Preventiva – Educação Continuada deste CRCRS, que é oferecida gratuitamente à Classe Contábil gaúcha, disponível também na versão eletrônica, em que é possível a consulta e/ou download, por intermédio da página do CRCRS.

Nossos sinceros agradecimentos à Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujos integrantes dedicaram uma parcela significativa de seu tempo na elaboração deste livro, tendo em mente algo mais elevado: colaborar com a classe contábil gaúcha.

Contador ZULMIR BREDA
Presidente – Gestão 2012/2013



SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)	13
2.1	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	13
2.2	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	15
2.3	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	18
2.4	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	19
2.5	NBC T 16.5 – Registro Contábil	21
2.6	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	24
2.7	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	31
2.8	NBC T 16.8 – Controle Interno	32
2.9	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	35
2.10	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	39
2.11	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público	48
3	MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP)	59
4	INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)	62
5	QUADRO DE CONVERSÃO DAS IPSAS	75
6	QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS), AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP) E O MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO DO STN (MCASP)	77
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	90
	ANEXO A – RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111-2007	92
	ANEXO B – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.128-2008	100
	ANEXO C – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.129-2008	105
	ANEXO D – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.130-2008	110
	ANEXO E – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.131-2008	113
	ANEXO F – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.132-2008	116

ANEXO G – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.133-2008	123
ANEXO H – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.134-2008	132
ANEXO I – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.135-2008	135
ANEXO J – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136-2008	139
ANEXO K – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.137-2008	144
ANEXO L – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.282-2010	152
ANEXO M – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.366-2011	157
ANEXO N – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.437-2013	169

LISTAS

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro de Conversão das IPSAS.....	75
Quadro 2 – Quadro Comparativo entre IPSAS, Normas e Manual (STN).....	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DOU – Diário Oficial da União
IASB – International Accounting Standards Board
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC – International Federation of Accountants.
IN – Instrução Normativa
IPSAS – International Public Sector Accounting Standards.
ISS – Imposto sobre Serviços
LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais
MF – Ministério da Fazenda
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPA – Plano Plurianual
SICSP – Sistema de Informações de Custos do Setor Público
STN – Secretaria do Tesouro Nacional



1

INTRODUÇÃO

Com a integração dos mercados, diante da globalização, passa a existir a necessidade de harmonização internacional das normas contábeis. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê Gestor da Convergência, no intuito de desenvolver ações que promovam a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade do setor público e do setor privado, para que estas estejam em sintonia com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – *International Accounting Standards Board*) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

As diretrizes para harmonização no setor público previram, para o ano de 2012, a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*).

As atuais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público têm por objetivo:

- mensurar e evidenciar melhor o patrimônio público;
- utilizar conceitos científicos e não apenas legais;
- convergir as práticas contábeis ao padrão internacional;
- instrumentalizar o controle social; e
- prestar contas de forma mais transparente.

Percebe-se que a adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público visa a incrementar novos procedimentos, tendo como foco o registro da integralidade dos ativos e dos passivos públicos, tempestivamente, atendendo os atributos de confiabilidade e comparabilidade, entre eles:

- adoção do plano de contas único;
- regime contábil de competência integral;

- implantação de novos procedimentos patrimoniais, tais como depreciação, reavaliação, provisões, valor justo, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa, etc.;
- compatibilização com as novas demonstrações contábeis que passam a ser exigidas;
- implantação do sistema de custos.

Esses pontos contribuem para a correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial.

Sendo assim, a mudança do enfoque contábil, antes centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas, vem a ser o principal ponto a ser tratado no âmbito do setor público.

Constata-se que as normas contribuem para a implementação de dispositivos contidos na LRF (Lei Complementar nº 101-2000) e na Lei nº 4.320-1964, de forma a elevar a eficácia e a efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal.

Os prazos estabelecidos pelas novas normas e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) têm o foco de atenção dos gestores públicos, visto que estes correm o risco de não terem suas contas públicas aprovadas pelos órgãos de fiscalização.

Nesse sentido, o presente estudo tem por objetivo apresentar os principais pontos das normas aprovadas, assim como destacar as inovações promovidas nos dispositivos que reforçam o cumprimento dos Princípios de Contabilidade, Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Federal nº 4.320-1964, além de realizar um comparativo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).

Com o intuito de contribuir na aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com as regras internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. A portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública (abrangida pelos entes públicos, União, Estados e Municípios) em relação a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às IPSAS publicadas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo CFC. Como parte desse processo evolutivo, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 21 de novembro de 2008, as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em 25 de novembro de 2011, mais uma norma foi publicada:

- Resolução CFC nº 1.128-08 – aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- Resolução CFC nº 1.129-08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.130-08 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- Resolução CFC nº 1.131-08 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.132-08 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- Resolução CFC nº 1.133-08 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.134-08 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.135-08 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;

- Resolução CFC nº 1.136-08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Resolução CFC nº 1.137-08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.
- Resolução CFC nº 1.366-11 – aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Sendo assim, por tratar-se ainda de um tema inovador com impactos nos procedimentos até então adotados na gestão contábil do setor público, a Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do CRCRS entende oportuno discorrer este tema, que vem a ser as novas Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), realizando ainda um comparativo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), mesmo que alterações ainda estejam ocorrendo nas normas e que os debates para implementação dos novos procedimentos continuem. No decorrer deste livro, serão realizadas análises pontuais sobre as NBCASP, bem como se realizará um comparativo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Ainda é importante destacar que os contadores públicos precisam conhecer e compreender o conceito de competência, a necessidade de entender o fluxo de caixa, a capacidade de cumprir com as obrigações financeiras quando elas vencem e o retorno do capital empregado no atendimento das necessidades públicas. Ou seja, são novas informações produzidas pela nova Contabilidade que está sendo aplicada ao setor público. Nesse sentido, esta obra pretende dar um início a tal conhecimento, necessário para a tomada de decisão dos gestores.

2

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

As novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público acarretaram impactos na forma de escrituração contábil do setor público. Por isso, será realizada uma análise das NBCASP, de forma a evidenciar o diferencial de cada uma delas.

As 10 primeiras normas foram publicadas em 21 de novembro de 2008 e entraram em vigor nessa mesma data, com adoção de forma facultativa, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. A 11ª norma, que trata do sistema de informação de custos, foi publicada em 25 de novembro de 2011 e entrou em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Considere-se, ainda, que alterações estão ocorrendo nas referidas normas.

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

Esta norma estabelece uma definição mais abrangente de entidade do setor público, dessa forma evidenciando o conceito, o objeto, o objetivo e o campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público.

Objetivo: Orientação geral e apresentação de definições básicas que deverão nortear o desenvolvimento dos demais tópicos, dentro de uma coerência conceitual e científica concatenadas.

A presente norma conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que se utiliza dos princípios de contabilidade e das normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades governamentais para o processo gerador de informações.

Delimita como seu objeto o patrimônio público e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio: à tomada de decisões; à prestação de contas da gestão; e à instrumentalização do controle social.

Esta norma, em sentido amplo, evidencia como entidade do setor público os órgãos, os fundos e as pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de suas atividades, e equipara, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebam de órgão público subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício. Dessa forma, todas as entidades citadas constituem o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. Destaca-se que devem seguir integralmente as normas contábeis aplicadas ao setor público todas as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais. Já as demais entidades devem seguir parcialmente tais regras, sempre sendo observados os aspectos contábeis relativos à prestação de contas.

Ressalte-se ainda, quanto ao campo de aplicação das NBCASP, o disposto no art. 83 da Lei Federal nº 4.320-1964, o qual determina que a Contabilidade deve evidenciar as operações realizadas por quaisquer pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública.

Destaca-se nesta norma o conceito de unidade contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. As unidades contábeis dividem-se em:

- *Originária*: representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- *Descentralizada*: representa parcela do patrimônio de unidade contábil originária;
- *Unificada*: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis descentralizadas;
- *Consolidada*: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis originárias.

O conceito de unidade contábil originária apresenta relação com a unidade orçamentária (art. 14 da Lei nº 4.320-1964), considerada como o

agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

Quanto ao controle contábil segregado por unidade contábil originária, o art. 50, inciso III, da LRF determina que as demonstrações contábeis devem compreender, isolada e conjuntamente, as transações e as operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

A criação de unidades contábeis descentralizadas, unificadas e consolidadas será realizada nos seguintes casos:

- registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;
- unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;
- consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

2.2 NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil, incluindo o sistema de custos.

Objetivo: Definir o patrimônio público e estabelecer quais sistemas contábeis devem permear a máquina pública com vistas a garantir a mensuração correta, a evidenciação adequada e a transparência das ações governamentais, além de integrar os sistemas legais existentes, atendendo, sobretudo, aos preceitos contábeis.

Destaca-se que as NBCASP consideram o patrimônio público como um representante de um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

Quanto à classificação dos elementos patrimoniais, a norma estabelece critérios para o ativo e o passivo, classificando-os em circulante e não circulante, com base nos atributos de conversibilidade ou liquidez e exigibilidade.

A NBCASP caracteriza o sistema contábil público como a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Ressalta-se que a norma apresenta a contabilidade aplicada ao setor público sob o enfoque científico, isto é, a contabilidade enquanto ciência, responsável pela geração de informações úteis acerca do patrimônio das entidades, subsidiando a tomada de decisão.

A norma expõe o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas e segrega o sistema contábil público em quatro subsistemas de informações contábeis: orçamentário, patrimonial, compensação e de custos.

- *Orçamentário*: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária (orçamento; programação e execução orçamentária; alterações orçamentárias; e resultado orçamentário);
- *Patrimonial*: registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público (alterações nos elementos patrimoniais; resultado econômico; e resultado nominal);
- *Custos*: registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público (custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; bom uso dos recursos públicos; e custos das unidades contábeis);
- *Compensação*: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade

do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e acordos, garantias e responsabilidades).

O subsistema de custos materializa-se como ferramenta gerencial, de forma a possibilitar transparência na gestão pública. A Lei Federal nº 4.320-1964, em seu art. 99, já previa a adoção de contabilidade especial para apurar os custos dos serviços públicos industriais. A Lei Complementar nº 101-2000 (LRF), em seu art. 50, § 3º, estabelece que a Administração Pública deverá manter sistema de custos, no intuito de possibilitar a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do ente público.

Com a edição desta norma, foram extintos os sistemas financeiro e permanente, os quais passaram à categoria de atributo da informação contábil. Tais atributos passaram a integrar a natureza da informação de caráter patrimonial, que resulta do sistema patrimonial.

No sistema orçamentário e de custos, há contas que trazem informação de natureza orçamentária e de custos, respectivamente. E as contas do sistema compensado remetem às informações com natureza de controle.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados a outros subsistemas de informações, de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) o desempenho da organização no cumprimento da sua missão;
- b) a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) a avaliação das metas fiscais estabelecidas nas diretrizes orçamentárias; e
- d) a avaliação dos riscos e das contingências fiscais.

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

Esta norma visa a definir o papel da Contabilidade no planejamento, permitindo a integração dos planos.

Objetivo: Estabelecer bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em seus planos hierarquicamente interligados.

Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

A NBC T 16.3 define plano como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional.

Com efeitos obrigatórios a partir de 2013 e considerando a internacionalização das normas contábeis, esta norma estabelece bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público e irá propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle, por meio do escopo de evidenciação.

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

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, em que, além de evidenciar a execução

orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

A partir desta norma, a contabilidade aplicada ao setor público deve permitir a comparação de metas programadas com as realizadas, e as diferenças relevantes devem ser evidenciadas por meio de notas explicativas. Deverá também definir as metas e, se não alcançá-las, evidenciar as diferenças por meio de notas explicativas. Isso deverá contribuir para a tomada de decisões e também como ferramenta para instrumentalizar o controle social, que passará a ser analisado em dois níveis, a coerência e a aderência.

2.4 NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

Esta norma classifica a natureza das transações em econômico-financeira e administrativa e traz os novos conceitos de variações, classificando-as em qualitativas e quantitativas.

Objetivo: Estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

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

- *Econômico-financeira*: aquelas originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. Exemplos: recebimento de bens por doação (aumento do patrimônio sem a necessidade de utilização de recursos orçamentários, portanto extraorçamentário); arrecadação

de receita de impostos (aumento do patrimônio decorrente de ingresso de receita orçamentária);

- *Administrativa*: corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público. Exemplos: registro em contas de compensação dos contratos firmados com fornecedores de bens e serviços; controle contábil sobre os bens em poder de terceiros.

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada.

Como exemplo, tem-se a retenção do Imposto sobre Serviços (ISS) efetuada por entidade pública no momento do pagamento para prestador de serviço (nesse instante, a entidade pública figura como mera depositária do ISS pertencente à Prefeitura Municipal). Posteriormente, a entidade pública deve repassar os recursos de ISS retido à Prefeitura Municipal, que possui a competência de arrecadação do imposto.

Variações Patrimoniais: são transações que promovem alterações aumentativas ou diminutivas nos elementos patrimoniais da entidade do setor público. As variações que afetam o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais. A vinculação entre as contas de resultado e patrimoniais deve permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidas pela movimentação das contas de resultado. As variações classificam-se em quantitativas e qualitativas.

- as *variações quantitativas* são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido;
- as *variações qualitativas* são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Transações que Envolvem Valores de Terceiros: são aquelas em que a entidade responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido. Devem ser demonstradas de forma segregada.

2.5 NBC T 16.5 - Registro Contábil

Esta norma trata das formalidades do registro contábil, deixando claro que o regime contábil aplicado ao setor público é o de competência integral e que o diário e o razão constituem fontes de informações contábeis permanentes. Além disso, determina que nos registros contábeis a essência deve prevalecer sobre a forma.

Objetivo: Estabelecer critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio.

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

Os documentos de suporte podem ser físicos ou eletrônicos e serão usados para sustentação e comparação do registro contábil. A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes e tem como características:

- *Comparabilidade:* deve possibilitar a comparação ao longo do tempo e estaticamente, inclusive com outras entidades;
- *Compreensibilidade:* as informações devem ser entendidas pelos usuários, porém informações relevantes, mesmo que complexas, não devem ser excluídas das demonstrações;
- *Confiabilidade:* as informações devem garantir segurança aos usuários para tomada de decisões;

- *Fidedignidade*: os registros contábeis devem representar fielmente o fenômeno que deu origem;
- *Imparcialidade*: não se pode privilegiar interesses específicos;
- *Integridade*: não se devem omitir partes do fato gerador;
- *Representatividade*: os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes;
- *Tempestividade*: os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento da ocorrência;
- *Uniformidade*: critérios padronizados;
- *Utilidade*: devem atender às necessidades específicas;
- *Verificabilidade*: devem ser disponibilizados para a sociedade os registros e as informações, a fim de possibilitar sua verificação.

A NBC T 16.5 dá ênfase à estruturação do sistema de informação contábil, o qual deve possuir plano de contas que contemple:

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

- *Tabela de codificação de registro* que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Quanto aos documentos de comprovação dos registros contábeis, a NBCASP considera como documento de suporte qualquer documento hábil, físico ou eletrônico, que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação do registro contábil.

Ao tratar das formalidades do registro contábil, a NBCASP discorre que a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, podendo ser utilizados livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura. Nesse aspecto, enfatiza-se a possibilidade aberta pela norma de implementação de escrituração contábil eletrônica, bem como a permissão de digitalização e armazenamento em meio eletrônico ou magnético dos documentos em papel.

O livro diário e o livro razão são fontes de informações, devendo ficar à disposição dos usuários, e fontes de controle, precisando ser validados por profissionais da Contabilidade. Os elementos essenciais dos registros são: data, conta creditada e debitada, valor e histórico.

As entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam segurança e preservação das informações; para tanto, os documentos devem ser digitalizados e mantidos em sistemas eletrônicos.

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

A norma cita que os registros contábeis realizados devem ter 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, atendendo na íntegra o Princípio Contábil da Competência.

A referida norma deixa claro que a contabilidade aplicada ao setor público implementada na atualidade deve ter uma visão patrimonial que evidencie a integralidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, apresentando as alterações no patrimônio da entidade – ou seja, o foco é no patrimônio público.

A norma orienta que, na ausência de norma contábil aplicada 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.

Saliente-se que a Portaria nº 753 (STN), de 21 de dezembro de 2012, prorrogou o prazo para implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) até o término do exercício de 2014. O art. 3º dessa portaria informa que a prestação de contas dos municípios brasileiros, referente ao exercício de 2014, será realizada em 2015 para a STN e deverá ocorrer levando-se em consideração a totalidade do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

2.6 NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis

A referida norma trata da função e estrutura das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico, devidamente acompanhadas pelas notas explicativas, que passam a ser obrigatórias.

Objetivo: Estabelecer o conjunto de demonstrações contábeis capazes de fornecer a adequada evidência dos principais aspectos da gestão pública, contribuindo para o acesso à informação e para a compreensibilidade da administração pública, no seu conjunto ou de algum órgão ou entidade considerados individualmente.

Esta norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico, devidamente acompanhadas pelas notas explicativas, parte integrante das demonstrações contábeis.

Ressalte-se que a Portaria STN nº 749, de 15 de dezembro de 2009, aprovou a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) e incluiu 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.

Nesse sentido, a norma, além de atender ao disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320-1964, que determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, traz como inovação a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando o rol de demonstrações a serem elaboradas no âmbito da administração pública.

Balanço Patrimonial: Evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, apresentando a seguinte estrutura: ativo, passivo e patrimônio líquido, complementada pelas contas de compensação.

- a) *Ativo:* compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor e que sejam portadores ou representem um fluxo de benefícios, presentes ou futuros, inerentes à prestação de serviços públicos;
- b) *Passivo:* compreende as obrigações presentes assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos

ou mantidas na condição de fiel depositário, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios inerentes à prestação de serviços públicos;

- c) *Patrimônio Líquido*: representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos, devendo evidenciar o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.
- d) *Contas de Compensação*: compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Os ativos devem ser classificados como *circulante* quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: estiverem disponíveis para realização imediata; tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos devem ser classificados como *não circulante*.

Os passivos devem ser classificados como *circulante* quando satisfizerem um dos seguintes critérios: corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte; 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. Os demais passivos devem ser classificados como *não circulante*.

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.

A partir da sua análise, obtém-se a informação do resultado patrimonial do exercício, mais o resultado patrimonial acumulado nos exercícios anteriores.

Balanco Orçamentário: Demonstra as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontando

o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, de modo a demonstrar o resultado orçamentário. Apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstra também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. É acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, e ainda se tem a informação do resultado orçamentário do exercício, ou seja, superávit ou déficit orçamentário.

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 (destinação vinculada e/ou ordinária);
- b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- d) as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social, devendo ser feita de acordo com as características específicas de cada ente.

O Balanço Financeiro irá representar o fluxo de caixa da entidade no exercício, ou seja: saldo inicial do disponível + entradas de recursos - pagamentos realizados = saldo final do disponível, no final do ano.

Demonstração das Variações Patrimoniais: evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício.

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

As variações *qualitativas* são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem aumentar ou diminuir o patrimônio líquido. Correspondem às variações da execução orçamentária que consistem em incorporação e desincorporação de ativos, bem como incorporação e desincorporação de passivos.

Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser agrupadas em quantitativas e qualitativas com a seguinte discriminação: *variações patrimoniais quantitativas*, divididas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas, e *variações patrimoniais qualitativas*, decorrentes da execução orçamentária, destacando a origem e o destino dos recursos provenientes da alienação de ativos, em obediência ao disposto no artigo 50, inciso VI, da LRF. Os fatos permutativos extraorçamentários e os fatos permutativos orçamentários oriundos de receitas ou despesas correntes não serão demonstrados na DVP. Todas as variações patrimoniais quantitativas são evidenciadas nesta demonstração, sejam elas orçamentárias ou extraorçamentárias.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas.

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. Dessa forma, permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e das entidades do setor público.

Deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no saldo de caixa e equivalentes de caixa, nos seguintes fluxos:

- a) das atividades operacionais;
- b) das atividades de investimento; e
- c) das atividades de financiamento.

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

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

Demonstração do Resultado Econômico: Evidencia o resultado econômico de ações do setor público, permitindo a evidenciação de resultados alcançados sob à égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão. Deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, salientando-se que sua produção é facultativa.

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16.6 detalha que deve conter a seguinte estrutura e ser apresentada na forma dedutiva:

- receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- resultado econômico apurado.

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

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. No entanto, dada a subjetividade do conceito, destaca-se a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade, o que resulta em grande desafio para a implementação da referida demonstração no curto prazo.

Nesse aspecto, a NBCASP proporciona mais uma ferramenta no atendimento a um dos pressupostos da LRF, qual seja a transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação à sociedade.

Notas explicativas: São parte integrante das demonstrações contábeis. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. 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.

2.7 NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis

De acordo com a NBC T 16.7, entende-se por Consolidação das Demonstrações Contábeis o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Objetivo: o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

A consolidação busca evitar a dupla contagem de transações ou saldos entre unidades, aumentando assim a utilidade dos dados consolidados.

A LRF prevê em seu artigo 56 que as contas do Poder Executivo incluirão as dos poderes Legislativo, Judiciário e do Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente Federativo. No entanto, a LRF determina também que as contas dos poderes supracitados devem receber parecer prévio, separadamente, pelo respectivo Tribunal de Contas, o que resulta na necessidade de elaboração de demonstrações consolidadas para cada poder.

Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, faz-se necessária a criação de Unidade Contábil Consolidada para cada poder e Unidade Contábil Consolidada Geral, abrangendo todos os poderes, conforme previsto na NBCASP.

A norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 da Lei Federal nº 4.320-1964 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação.

No tocante aos procedimentos para consolidação previstos na NBCASP, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.

Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e os montantes dos ajustes efetuados, e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Para fins da NBCASP, devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público.

Demais terminologias

- *Consolidação das demonstrações contábeis*: ocorre pela soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluindo as transações entre entidades incluídas na consolidação.
- *Dependência orçamentária*: quando uma entidade pública necessita de recursos de outra entidade. Sem aumento de participação acionária.
- *Dependência regimental*: quando uma entidade está regimentalmente vinculada a outra e não depende orçamentariamente.
- *Relação de dependência*: quando há dependência orçamentária e regimental entre as entidades.
- *Unidade Contábil Consolidada*: soma ou agregação de saldos ou grupos de contas de unidades contábeis originárias, excluindo as transações entre elas.

2.8 NBC T 16.8 - Controle Interno

Estabelece abrangência, classificação e objetivos do controle interno, bem como mapeamento, avaliação e monitoramento dos riscos.

Objetivo: Estabelecer os aspectos relevantes para o controle interno como um conjunto coordenado, organizado e complexo de princípios, normas, métodos e procedimentos que interagem entre si para auxiliar no alcance dos objetivos propostos pela organização e pelo suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e o rigoroso cumprimento da legislação pertinente.

Nesse sentido, a NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação do controle interno contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal nº 4.320-1964, a qual dispõe no artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

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

A norma contribui com a adoção de práticas de gestão voltadas para os resultados e o cumprimento do papel do Estado, de órgãos, entidades e programas governamentais, integradas aos demais sistemas de controle, objetivando garantir eficiência e eficácia do sistema de informação contábil.

Segundo a norma, o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

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

Para tanto, esta norma estabelece referências para o controle interno, com o objetivo de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, e classifica-o em:

- *Operacional*: relaciona-se às ações que propiciam o alcance dos objetivos;
- *Contábil*: relaciona-se à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- *Normativo*: relaciona-se à observância da regulamentação.

Estrutura-se em cinco componentes, quais sejam: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle (de prevenção ou de detecção); informação e comunicação; e monitoramento.

Portanto a atividade do sistema de controle interno pressupõe o estabelecimento de um padrão predeterminado de procedimentos, que servirá de baliza ante o que for executado, com vista a verificar a sua conformidade, indicando a necessidade de ações corretivas, se for o caso. A Contabilidade apenas faz parte desse sistema e tem a missão de fornecer informações tempestivas, confiáveis, integrais para o sistema.

2.9 NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

A norma estabelece os critérios de mensuração e reconhecimento do imobilizado, além dos métodos de depreciação, amortização e exaustão e ainda trata da divulgação em notas explicativas.

Objetivo: Estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, como forma de avaliação e evidência adequada do patrimônio público, além de avançar na convergência com as normas internacionais.

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da perda do valor de custo do ativo imobilizado, de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, conforme a espécie do bem:

- *Depreciação:* redução do valor de um bem tangível pelo desgaste, perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
- *Amortização:* corresponde à 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.
- *Exaustão:* refere-se à redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Saliente-se que a Lei nº 4.320-1964, no art. 108, § 2º, já estabelecia 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”.

A entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado, intangível ou diferido, em função do uso durante o tempo de *vida útil econômica*, por meio do registro da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da

competência. Ou seja, deverá apurar mensalmente e efetuar lançamento sistemático de uma parcela de custo dos ativos permanentes contra receitas anuais durante um determinado período, até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

O tempo de vida útil econômica será definido ou estimado com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e levar em consideração:

- a) a capacidade de obter benefícios futuros de um ativo;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) a obsolescência tecnológica; e
- d) limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo.

Para efeito desta norma, entende-se que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício e que:

- *valor líquido contábil* se refere ao valor do bem registrado na Contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. Corresponde, também, ao saldo do valor original depreciável, amortizável ou exaurível de um ativo mais o seu valor residual;
- *valor residual* é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter de um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para a sua alienação, ou seja, é o seu valor de venda líquido ao final de sua vida útil.

No tocante ao registro contábil, a NBC T 16.9 estabelece que, para o registro de depreciação, amortização e exaustão devem ser observados alguns aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) começa quando o item patrimonial estiver em condições de uso e

não cessa quando o ativo se torna obsoleto ou é retirado temporariamente de operação;

- c) valor da parcela reconhecido no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- d) deve-se atentar para as circunstâncias que podem influenciar seu registro, como nos casos de bens reavaliados.

A referida norma cita os bens públicos que não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, 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.

Por fim, os métodos de depreciação devem ser compatíveis com a vida útil econômica dos ativos e aplicados uniformemente, podendo ser adotados os seguintes métodos, sem prejuízo da utilização de outras metodologias de cálculos devidamente justificadas:

- a) *Método das quotas constantes ou em linha reta*: método mais utilizado nas empresas brasileiras, inclusive nas estatais do setor público, com objetivo de diminuir o lucro tributável, pois geralmente fornece o abatimento mais rápido do investimento, gerando os melhores efeitos sobre o fluxo de caixa de uma empresa lucrativa. Para as entidades públicas que possuem imunidade tributária e não visam ao lucro, ao utilizar esse método, sugere-se reduzir do valor do ativo o seu valor residual – valor depreciável, amortizável ou exaurível – e dividir esse saldo entre os anos de vida útil econômica

do bem, apurando-se o quociente da taxa anual, que se torna igual entre os anos a ser rateada a despesa.

- b) *Método das somas dos dígitos*: depois de apurado o valor depreciável, amortizável ou exaurível, somam-se os dígitos correspondentes ao prazo de vida útil econômica do bem (exemplo: se cinco anos, será $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$) e multiplica-se pela taxas de cotas anuais de maneira decrescente, apurada pela fração cujo numerador é o tempo de vida útil estimada que resta para o bem, e o denominador será a soma dos dígitos (1° ano = $5/15$, 2° ano = $4/15$, ..., 5° ano = $1/15$). Também é possível calcular as cotas anuais ao dividir o valor depreciável, amortizável ou exaurível pela soma dos dígitos da vida útil do bem (15), apurando-se um quociente, que será multiplicado cada ano pelo tempo de vida que lhe resta (por 5 no 1° ano, por 4 no 2° ano, ..., 1 no 5° ano). Por esse método, o valor a ser registrado como depreciação, amortização ou exaustão entre os anos é decrescente. É um critério que pode ser considerado justo, visto que, à medida que a vida útil econômica do imobilizado diminui, aumenta significativamente o custo de sua manutenção.
- c) *Método das unidades produzidas*: depois de apurado o valor depreciável, amortizável ou exaurível, a cota anual a ser apropriada é o resultado do quociente entre o número de unidades produzidas no período e o número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.

As demonstrações contábeis devem divulgar, em nota explicativa, para cada classe de imobilizado: o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, amortização ou exaustão acumuladas no início e no fim do período; e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxas utilizadas.

Dada a obrigatoriedade da implementação desta norma, o enfoque patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público permitirá que as organizações públicas calculem e contabilizem a perda de capacidade

econômica do seu imobilizado com a depreciação, a amortização ou a exaustão e, por consequência, poderão dimensionar, nos exercícios subsequentes, o comprometimento das receitas e o impacto orçamentário necessário para as aquisições, reposições e manutenções do patrimônio utilizado para a prestação de serviços públicos, melhorando o processo de planejamento, implantação de sistema de custo na administração pública e conhecer as condições em que o imobilizado se encontra. Assim, na gestão pública será possível avaliar, além da legalidade, a eficiência e eficácia de suas ações.

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

Esta norma estabelece critérios de avaliação e mensuração para disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível, diferido, reavaliação e redução a valor recuperável (*impairment*).

Objetivo: Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Entende-se que a referida norma tem como objetivo garantir que efetivamente seja expressa a situação patrimonial do ente público, ou seja, que o patrimônio público (bens, direitos e obrigações) realmente esteja evidenciado nas demonstrações contábeis.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN (2012) determina que a avaliação deverá seguir o princípio da oportunidade com o reconhecimento dos fatos contábeis no momento em que ocorrerem e tendo que ser realizados desde que estimáveis tecnicamente, com razoável certeza de sua ocorrência. Nesse sentido, os registros visam a resguardar a essência sobre a forma.

Para garantir a veracidade das informações patrimoniais, a NBC T 16.10 descreve quais são os critérios e os procedimentos que devem ser utilizados para avaliar e mensurar ativos e passivos integrantes do patrimônio

de entidades do setor público, inclusive para os bens de uso comum (tais como praças, estradas, etc.).

Nesse sentido, a norma define os critérios que devem ser utilizados para avaliar cada um dos componentes patrimoniais e que resultarão nas variações patrimoniais ativas (aumentativas do patrimônio líquido) e passivas (diminutivas do patrimônio líquido). Da diferença entre ambas é que se terá o resultado da variação patrimonial.

Para se entender tais critérios e seu reflexo patrimonial, é preciso conhecer seus conceitos, os quais também estão, por ela, definidos:

- *Avaliação patrimonial*: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.
- *Mensuração*: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.
- *Redução ao valor recuperável (impairment)*: o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando este for inferior ao valor líquido contábil.
- *Valor de mercado ou valor justo (fair value)*: o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.
- *Ajuste a valor presente*: valor lançado no balanço mas que se refere a um valor futuro, tanto a receber, como a pagar. Tal montante deve ser trazido a valor presente, ou seja, descontado a uma taxa de juros para se saber qual o seu valor hoje. Isso se faz, porque o valor contratado representa o volume que a entidade pública irá receber ou pagar na data futura, portanto, já capitalizada com os juros.

Por meio desses cinco conceitos básicos, a norma já deixa claro que o objetivo é fazer com que cada item do balanço patrimonial expresse o seu valor de mercado ou valor justo; logo, ao se analisar o patrimônio público por meio do Balanço Patrimonial, se terá uma visão de quanto vale no mercado o patrimônio público.

Faz-se necessário ter conhecimento dos demais conceitos referidos na norma e que determinam como serão avaliados determinados elementos patrimoniais:

- *Influência significativa*: o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da investida, desde que não signifique um controle conjunto sobre essas políticas.
- *Reavaliação*: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando estes forem superiores ao valor contábil.
- *Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável*: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.
- *Valor de aquisição*: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.
- *Valor líquido contábil*: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.
- *Valor realizável líquido*: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.
- *Valor recuperável*: o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera

recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Quanto à avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. De forma sintética é possível visualizar a seguir:

CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO	GRUPO DE CONTAS
Valor original ou de aquisição	- Disponibilidades, estoques, direitos e obrigações - Investimentos sem influência significativa - Imobilizado (- depreciação + reavaliação) valor justo - Intangível (- amortização) (<i>impairment</i>)
Ajustados a valor presente	Direitos e obrigações pré-fixadas
Ajustados ao custo total	Direitos e obrigações pós-fixadas
Pela estimativa de realização futura	Provisões
Pelo custo médio ponderado	Saídas dos estoques
Equivalência patrimonial	Investimentos com influência significativa (coligadas e controladas e sob controle comum)

Observações

- 1) O resultado de todas as atualizações e ajustes devem ser contabilizados no resultado.
- 2) Essas são as regras gerais e resumidas. A NBCASP apresenta uma série de exceções a serem observadas que mudam o critério de avaliação e que devem ser observadas.

Tais exceções podem ser mais bem observadas na descrição analítica de como devem ser avaliados os componentes patrimoniais:

1) DISPONIBILIDADES E APLICAÇÕES FINANCEIRAS

- a) As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no Balanço Patrimonial ao câmbio vigente na data de sua elaboração.
- b) As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.
- c) As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de variação.

2) DIREITOS, TÍTULOS DE CRÉDITOS E OBRIGAÇÕES

- a) Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
- b) Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.
- c) Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pré-fixados são ajustados a valor presente, e nos contratos pós-fixados são atualizados na posição do dia.

- d) As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de variação.

3) PROVISÕES

Deverão ser constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para ativos e de reconhecimento para passivos. Todo e qualquer ajuste ou atualização deverá ser contabilizado em contas de resultado.

4) ESTOQUES

- a) Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.
- b) Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.
- c) Se o valor de aquisição, de produção ou de construção dos estoques for superior ao valor de mercado, deve ser ajustado ao valor de mercado.
- d) O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado.
- e) Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.
- f) Os resíduos e os refugos devem ser valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.
- g) Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- i. que a atividade seja primária;
- ii. que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

5) INVESTIMENTOS PERMANENTES

A avaliação e a mensuração deverão ser feitas:

- a) nos casos em que o ente público tenha influência significativa na gestão das empresas e em consórcios públicos de que tenha participação societária, estes devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial;
- b) nas demais participações, a avaliação se dará pelo custo de aquisição;
- c) todo e qualquer ajuste deverá ser contabilizado em contas de resultado.

6) IMOBILIZADO

- a) O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.
- b) Quando os respectivos elementos tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
- c) Em regra, o reconhecimento inicial do ativo imobilizado deve ser contabilizado com base em seu valor de aquisição ou construção, deduzido da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que

haja sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

- d) Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos legais.
- e) Devem ser evidenciados em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.
- f) Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, adicionados aos originalmente avaliados.
- g) Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.
- h) No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem, salvo se existir valor diferente fixado no instrumento que autorizou a transferência.

7) BENS DE USO COMUM DO POVO

- a) Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não afeitos à sua atividade operacional.
- b) A valorização dos bens de uso comum deve ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição, de produção ou de construção.

8) INTANGÍVEL

- a) Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).
- b) Devem ser evidenciados em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.
- c) Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios futuros.

Porém, para que um ativo intangível possa ser reconhecido, deve-se ter presente que:

- seja provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Por outro lado, dispêndios de pesquisa, *marketing*, etc. devem ser reconhecidos como despesa, sendo amortizados somente quando adquiridos junto a terceiros (IPSAS 31).

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

9) DIFERIDO

As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuíram efetivamente para a prestação de serviços públicos e que não

configurem em uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, classificados como ativo diferido, são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada, sempre sujeitando esses registros ao teste de *impairment*.

10) REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERADO

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial, pelo menos:

- a) anualmente, para as contas ou grupos cujos valores de mercado variarem em relação aos valores anteriores;
- b) a cada quatro anos, para as demais contas.

Tecnicamente, denomina-se reavaliação quando o ativo tiver seu valor aumentado em relação ao valor contábil. Se o valor de mercado for inferior, denomina-se redução ao valor recuperável.

O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo similar oferecido no mercado.

Os acréscimos ou decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado.

2.11 NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Esta norma estabelece definições, características e formas de evidencição da informação de custos; como apurar os custos; implantar e integrar o subsistema de custos aos demais sistemas contábeis; a obrigatoriedade e a responsabilidade pelas informações.

Objetivo: Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público instituído na NBCT 16.2 e apresentado, na norma, como Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP).

O que se pretende com o subsistema é que se realize o registro, o processamento e a evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, conforme determina a NBC T 16.2.

O *objeto de custo* deverá ser a unidade foco (serviços, produtos, programas, atividades, ações) que se deseja mensurar e cujos custos se quer avaliar.

A fonte das informações de custos virá dos subsistemas:

- *Orçamentário:* a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer ou não das classificações orçamentárias existentes.
- *Patrimonial:* a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir transações quantitativas e qualitativas afeitas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade (Res. CFC 750-93 c/c Res. CFC 1.111-07).

O SICSP representará o Sistema de Informações de Custos da Entidade Pública e deve ser estruturado da seguinte forma:

- 1) Sistema de acumulação de custos;
- 2) Sistema de predeterminação de custos; e
- 3) Método de custeio.

1) Sistema de acumulação: corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e está relacionado ao fluxo físico real da produção. Podem ser acumulados:

- *por ordem de serviço:* os custos são acumulados por serviço demandado, com tempo de duração limitado. Ex.: construção de uma ponte; executa-se tal obra e se tem o seu custo total acumulado.

- *de forma contínua*: compreendem serviços de caráter continuado e são acumulados ao longo do tempo. Assim, ao final de um período, que pode ser um ano, tem-se o custo total acumulado, quando então se divide pela quantidade de serviços prestados e se tem um custo médio do período. Ex.: o custo de manutenção da ponte, acumulados em um dia, uma semana, um mês, um ano ou dez anos, conforme se quer obter a informação de custos. Posteriormente, em se dividindo o seu custo total por metros quadrados da ponte, se terá o custo por metro quadrado de manutenção.

Em ambas as situações, haverá um custo histórico acumulado, ou seja, o total de custos consumidos ao longo do período e naquele objeto de custeio.

2) Sistema de predeterminação de custos: segundo Mauss e Souza¹, está associado ao modelo de mensuração. Visa a direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento – PPA, LDO e LOA. Caracteriza-se pela utilização do custo-padrão e do custo-meta, os quais independem do método de custeio utilizado, visto que são ferramentas utilizadas de forma concomitante ao método de custeio, buscando assegurar-se a eficiência no processo de gestão.

Nesse sentido, o custo-meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de produtos ou serviços, ou seja, estes ainda não estão sendo produzidos. Objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase de projeto. Ex.: o prefeito decide adquirir um ônibus para realizar o transporte escolar. Sabendo que o preço de mercado para o quilômetro rodado é de R\$ 1,80, define que o custo-meta para o transporte público realizado por esse veículo que será comprado é de R\$ 1,70.

Já o custo-padrão é determinado somente na fase de produção dos produtos e serviços, porém antes de serem produzidos, ou seja, *ex ante*.

¹ MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2008.

Há uma presunção ou predeterminação dos custos para estabelecimento de padrões no planejamento para a posterior comparação entre custos previstos e os incorridos para a realização de análises, controle dos desvios que ocorreram e a avaliação do desempenho da organização (MAUSS; SOUZA, *op. cit.*). Ex.: adquirido o veículo, ao se montar a LDO para o ano seguinte, o prefeito estabelece que o custo-padrão para o serviço deve ser R\$ 1,60 por quilômetro rodado.

3) Método de custeio: refere-se ao método de apropriação de custos. Está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são:

- a) direto;
- b) variável;
- c) absorção;
- d) por atividade ou ABC; e
- e) pleno.

Portanto existem vários métodos de custeio. Cabe à entidade pública, por meio de seus gestores, decidir qual será utilizado, dependendo da estrutura pública e da informação de custos que se quer obter.

Cada método possui suas peculiaridades e seus tipos de informação que possibilita. Então, dependendo do objetivo de custeio da entidade, terá que se decidir por qual utilizar.

O método representa a técnica que informará o custo do objeto custeado. Assim, pelo nosso exemplo anterior, por meio do método de custeio por absorção, se saberia que o custo de um quilômetro rodado pelo ônibus adquirido seria de R\$ 1,65, na média de um ano de custos acumulados por processo.

A *escolha do método* deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para a obtenção de informações

ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeio, dependendo das características dos objetos de custeio. Basicamente, a decisão pela utilização de um ou outro método reside no fato de existirem custos diretos e indiretos a um determinado objeto de custeio, que pode ser serviço, departamento, produto, etc.

Nesse sentido, cabe defini-los:

- a) *Custo direto*: todo o custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio.
- b) *Custo indireto*: não oferece identificação direta a um objeto de custeio; necessita de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio ou direcionadores.

Cada método de custeio possui peculiaridades e formas de custear, sendo as seguintes:

- a) *Custeio variável*: apropriada aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.
- b) *Custeio direto*: aquele que aloca, além dos custos variáveis, também os fixos, mas que podem ser diretamente identificados a todos os objetos de custo. Não admite qualquer tipo de rateio ou apropriação arbitrária no custeio.
- c) *Custeio por absorção*: consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços, tanto diretos como indiretos. Os indiretos são lançados por rateio.
- d) *Custeio por atividades ou ABC*: aloca custos diretos e indiretos ao objeto de custeio. Por este método, os custos indiretos são rastreados aos objetos por meio de direcionadores e não por rateio. Considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo através de direcionadores de custos e de direcionadores de atividades que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Portanto o grande problema está nos custos indiretos. Estes não podem ser alocados de forma direta ao serviço e, assim, exigem um rateio ou direcionamento a ele. Por isso, surgiram os métodos de custeio ABC e absorção.

Por fim, se for do interesse da administração, é possível acumular custos por unidades de custeio, ou seja, qualquer entidade geradora de custo, como produtos, departamentos, divisões, processos, grupo de produtos ou atividades, para a qual os custos são alocados e medidos.

1) DEFINIÇÕES GERAIS

- a) *Gasto*: dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
- b) *Desembolso*: pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- c) *Investimento*: corresponde a um gasto levado para o ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.
- d) *Perdas*: correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços.
- e) *Custos*: gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
- f) *Custos da prestação de serviços*: custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e que correspondem ao somatório dos custos diretos e indiretos, ligados à prestação daquele serviço.
- g) *Custos reais*: custos históricos apurados *a posteriori* e que realmente foram incorridos.
- h) *Custo direto*: todo custo que é identificado ou associado diretamente a um objeto de custos.

- i) *Custo indireto*: custo que não pode ser identificado diretamente a um objeto de custos, devendo sua apropriação ocorrer mediante a utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.
- j) *Custo fixo*: o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
- k) *Custo variável*: o que tem seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação de um fator de custos estabelecido na produção e na execução dos serviços.
- l) *Custos operacionais*: os que ocorrem durante o ciclo de produção dos bens e serviços, como energia elétrica, salários, etc.
- m) *Custos predeterminados*: custos teóricos, definidos *a priori* para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.
- n) *Custos padrão ou standard*: os que resultam da consideração de normas técnicas atribuídas aos vários fatores de produção, como consumo de materiais, mão de obra, máquinas, etc., para a definição do custo de um produto ou de um serviço.
- o) *Custos orçados*: custos projetados para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; poderão basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo-padrão.
- p) *Custos previstos*: incorporam os valores apropriados antecipadamente ao momento em que o pagamento é efetivamente realizado, como provisões para férias, para encargos sociais, etc.
- q) *Horas ocupadas*: tempo ocupado por cada empregado nos departamentos de serviço destinados a atender as tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.
- r) *Hora laboral*: indicador que relaciona o montante da produção de bens e serviços mensais com as horas necessárias de mão de obra

direta para complementar a produção realizada em determinado lapso de tempo;

- s) *Hora máquina*: corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.
- t) *Mão de obra direta*: corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e é obtida multiplicando as unidades produzidas por seus respectivos custos de mão de obra direta.
- u) *Sobre aplicação*: variação positiva apurada entre os custos e metas orçados e os executados.
- v) *Subaplicação*: variação negativa apurada entre os custos e metas orçados e os executados;

2) CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Os atributos da informação de custos são: relevância; utilidade; oportunidade; valor social; fidedignidade; especificidade; comparabilidade; adaptabilidade; e granularidade.

- a) *Relevância*: entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários, auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
- b) *Utilidade*: deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva.
- c) *Valor social*: deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
- d) *Fidedignidade*: referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo para esse efeito

apresentar as operações e os acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente com a sua forma legal.

- e) *Especificidade*: as informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
- f) *Comparabilidade*: entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e os acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado por um mesmo critério no tempo; quando o critério for mudado, essa informação deve constar em nota explicativa.
- g) *Adaptabilidade*: deve-se permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.
- h) *Granularidade*: o sistema deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

3) EVIDENCIAÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DE CUSTOS

Uma entidade deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos o montante de custos do período, pelas principais classes de objetos de custos, identificando o método de custeio utilizado e demonstrando separadamente:

- a) por função, programas, ações, projetos e atividades;
- b) por produtos e serviços.

4) REGIME DE COMPETÊNCIA

Na geração de informação de custo é obrigatória a adoção do regime de competência patrimonial, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado em outros regimes.

5) VARIAÇÕES DA CAPACIDADE PRODUTIVA

Um cuidado muito importante deve ser considerado na decisão de custos: a capacidade instalada do órgão público. O custo aumenta se houver muita capacidade ociosa. Por exemplo: o salário do motorista do ônibus é fixo em R\$ 2.000,00. Portanto se ele só rodar mil quilômetros por mês, haverá um custo médio de R\$ 2,00 por quilômetro. Agora, se ele rodar dois mil quilômetros por mês, o custo cai para R\$ 1,00 por quilômetro rodado.

6) INTEGRAÇÃO COM OS DEMAIS SISTEMAS ORGANIZACIONAIS

O sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, especialmente os de execução orçamentária, financeira e patrimonial. Todo o sistema deve ser interligado para diminuir a necessidade de retrabalho dos servidores públicos, evitando erros e custos desnecessários com a manutenção do sistema.

7) IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual, respeitando, assim, as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e processuais). A etapa natural pode ser:

- a) identificação dos objetos de custos;
- b) identificação dos custos diretos;

- c) alocação dos custos diretos aos objetos de custos, por meio do método de custeio direto;
- d) identificação dos custos indiretos;
- e) escolha do método de custeio que irá alocar os custos indiretos ao objeto de custo;
- f) tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado.

8) RESPONSABILIDADE PELA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.

A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

9) OBRIGATORIEDADE

A NBCASP 16.11 considera que o sistema de custos será de uso obrigatório e deve ser implantando em todo o setor público, abrangendo todos os entes e poderes, a partir de 2012.

3

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP)

O Decreto nº 6.976-2009 estabeleceu objetivos para promover a convergência aos padrões internacionais, os quais envolvem:

- elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);
- definição do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- elaboração do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF);
- disseminar por meio de planos de treinamento e apoio técnico;
- elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União (STN*, 2011).

Em relação ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, este foi elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e tem como objetivos:

- padronizar os procedimentos contábeis orçamentários nos três níveis de governo;
- aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias;
- uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional;
- instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo;
- padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo;
- elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas.

Este manual é composto por cinco partes, que são descritas a seguir.

* STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público : aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios : Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 5. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

Parte 1 – Procedimentos Contábeis Orçamentários

Visa a dar continuidade ao processo que busca reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a Contabilidade. Também tem como objetivo a harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela administração pública, no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidênciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Parte 2 – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Reúne conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também à harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela administração pública, no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidênciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle dos elementos e das variações do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal.

Parte 3 – Procedimentos Contábeis Específicos

Trata de procedimentos contábeis específicos que não estão descritos nos demais manuais, como relacionados ao Fundeb, a parcerias público-privadas, operações de créditos, regime próprio de previdência social, dívida ativa, precatórios e consórcios públicos.

Parte 4 – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas.

Parte 5 – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, por Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

4

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)

As IPSAS são normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público elaboradas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), e que estão em fase de convergência às futuras NBC TSP, que já passaram por um processo de audiências públicas e em breve serão efetivamente normas contábeis. É importante ressaltar que, enquanto as atuais minutas das NBC TSP não são aprovadas pelo CFC, o profissional da Contabilidade deverá seguir, obrigatoriamente, as normas de contabilidade aplicadas ao setor público vigentes. Na ausência dessas normas para casos específicos, caberá a utilização subsidiária de normas nacionais e internacionais, nessa ordem, que tratem de temas similares. Essa é a determinação prevista na NBC T 16.5, a qual exige ainda que, na utilização subsidiária, o profissional da Contabilidade deverá evidenciar o procedimento e os impactos em notas explicativas.

Também vale registrar que as minutas das NBC TSP absorvem das IPSAS a sua essência técnica, acrescentando ao texto internacional as peculiaridades da legislação brasileira correlata ao tema, a exemplo de alguns dispositivos previstos na Lei Federal nº 4.320-1964 e na Lei Complementar nº 101-2000.

Outro importante instrumento de pesquisa para utilização subsidiária é a tradução das IPSAS para o português, cuja condução é atribuída ao Comitê Gestor da Convergência no Brasil, resultando da ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o Instituto dos Auditores Independente do Brasil (IBRACON), e que contou com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da sua Subsecretaria de Contabilidade. Essa publicação, como dito, somente trata de traduzir as normas internacionais, sem qualquer aspecto pertinente à convergência.

Por fim, cabe destacar as Instruções de Procedimentos Contábeis² (IPC), cuja edição é de responsabilidade da STN. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, as Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações

²Informações sobre os IPCs: Correio Eletrônico: <cconf.df.stn@fazenda.gov.br>; Página Eletrônica: <www.tesouro.fazenda.gov.br>.

de caráter técnico e orientador, que buscam auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis. Atualmente, encontra-se publicada a IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade, que visa a orientar os procedimentos contábeis necessários à transição para os novos procedimentos.

Apresentam-se, a seguir, as IPSAS e seus objetivos.

IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements

O objetivo desta norma é definir a forma pela qual as demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade das demonstrações da entidade que estejam em estudo, tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Para alcançar tal objetivo, esta norma estabelece requisitos gerais para a apresentação de demonstrações contábeis elaboradas sob o regime de competência, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

IPSAS 2 – Cash Flow Statements

Esta norma tem por propósito garantir aos usuários o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de uma demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa do exercício financeiro de acordo com as atividades da entidade, a saber: operacionais, de investimento e de financiamento.

IPSAS 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

O objetivo desta norma é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a

retificações de erros. Tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo e a comparabilidade com as demonstrações contábeis de outras entidades.

IPSAS 4 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

O objetivo desta norma é determinar como incluir transações em moeda estrangeira e entidades no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter as demonstrações contábeis dessa entidade em outra moeda (moeda de apresentação).

IPSAS 5 – *Borrowing Costs*

Indica o tratamento contábil dos custos dos empréstimos. Exige o reconhecimento imediato no resultado do exercício dos custos dos empréstimos. Porém permite, como um tratamento alternativo, a capitalização dos custos dos empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de um ativo qualificável (ativo de longa maturação).

IPSAS 6 – *Consolidated and Separate Financial Statements*

Estabelece as exigências para a elaboração e a apresentação de demonstrações consolidadas, e para a contabilização de entidades controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas em demonstrações contábeis separadas da controladora, *venture* (empreendedor) e investidora.

IPSAS 7 – *Investments in Associates*

Define as bases para contabilização de participações em coligadas. Ou seja, o investimento em outra entidade confere ao investidor riscos e

benefícios incidentais à sua participação. É aplicável somente aos investimentos em um título patrimonial formal (ou seu equivalente) em uma investida. Um título patrimonial formal significa parcela do capital ou uma forma equivalente de unidade de capital, tal como cotas nos ativos de um fundo de investimento imobiliário (*property trust*), mas também pode incluir outros instrumentos patrimoniais nos quais a participação do investidor pode ser mensurada confiavelmente. Quando o título patrimonial é definido de maneira precária, pode não ser possível de se obter uma medida confiável da participação.

IPSAS 8 – *Interests in Joint Ventures*

Uma entidade que prepare e apresente demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de participações em empreendimentos controlados em conjunto e na apresentação de ativos, passivos, receitas e despesas de empreendimentos controlados em conjunto nas demonstrações contábeis dos empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas sob as quais as atividades do empreendimento ocorram.

IPSAS 9 – *Revenue from Exchange Transactions*

O objetivo é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação. A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ela também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

IPSAS 10 – *Financial Reporting in Hyperinflationary*

Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar a norma às principais demonstrações contábeis, incluindo demonstrações consolidadas de qualquer entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia altamente inflacionária.

IPSAS 11 – *Construction Contracts*

Uma construtora que elabora e divulga demonstrações contábeis sob o regime contábil de competência deve aplicar esta norma na contabilização de contratos de construção.

IPSAS 12 – *Inventories*

O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. Uma questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como um ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

IPSAS 13 – *Leases*

Estabelece, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

IPSAS 14 – *Events After The Reporting Date*

Seu objetivo é indicar:

- a) quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis conforme eventos subsequentes à data de apresentação destas;
- b) as divulgações que uma entidade deve fazer sobre a data de autorização da emissão das demonstrações contábeis e sobre eventos subsequentes que ocorrem após a data da apresentação destas.

Também exige que a entidade não prepare suas demonstrações contábeis de acordo com o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

IPSAS 16 – *Investment Property*

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

IPSAS 18 – *Segment Reporting*

O objetivo desta norma é estabelecer princípios para relatar informações financeiras por segmento. A evidenciação dessa informação vai:

- a) ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entender melhor o desempenho passado da entidade, e a identificar os recursos alocados para suportar as principais atividades da entidade; e
- b) aprimorar a transparência das demonstrações contábeis e permitir que a entidade melhor cumpra com suas obrigações de *accountability*.

IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*

Aplica critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

IPSAS 20 – *Related Party Disclosures*

Uma entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis segundo o regime de competência deve aplicar esta norma na evidenciação de informações a respeito das relações existentes entre partes relacionadas e certas transações com partes relacionadas.

IPSAS 21 – *Impairment of Non-Cash Generating Assets*

Seu objetivo é definir os procedimentos que uma entidade deve adotar para determinar se um ativo não gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por redução ao valor recuperável e estabelece conteúdo mínimo a ser evidenciado.

IPSAS 22 – Disclosure of Information About the General Government Sector

Cria regras de evidenciação para os governos que optem por apresentar a informação sobre o setor do governo geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas. A evidenciação da informação adequada sobre o SGG de um governo pode melhorar a transparência de relatórios financeiros e proporcionar uma melhor compreensão do relacionamento entre as atividades comerciais e não comerciais do governo e entre as demonstrações contábeis e as bases estatísticas dos relatórios financeiros.

IPSAS 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)

Impõe as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente das transações sem contraprestação, exceto para transações sem contraprestação que originem uma combinação de entidades. A norma trata de questões que precisam ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação, que incluem a identificação de contribuições de proprietários.

IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements

Requer uma comparação dos valores orçados e dos valores realizados decorrentes da execução do orçamento a ser incluído nas demonstrações contábeis das entidades que são requeridas ou eleitas a tornar publicamente disponível seu(s) orçamento(s) aprovado(s) e, portanto, àquelas que são publicamente responsáveis. Também exige a evidenciação de uma explicação das razões para as diferenças materiais entre os valores realizados e orçados. O cumprimento das suas exigências garantirá que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e reforcem a transparência das demonstrações contábeis, apresentando conformidade com o(s) orçamento(s) aprovado(s), para que ele(s) seja(m) publicamente apresentado(s) e, onde o(s) orçamento(s) e as demonstrações contábeis sejam preparados sob o mesmo regime, seu desempenho financeiro para conseguir os resultados incluídos no orçamento.

IPSAS 25 – *Employee Benefits*

O objetivo é estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados. Para tanto, requer que a entidade reconheça:

- a) um passivo quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e
- b) uma despesa quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.

IPSAS 26 – *Impairment of Cash-Generating Assets*

Define os procedimentos que uma entidade adota para determinar se um ativo gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por redução ao valor recuperável e estabelece evidenciações.

IPSAS 27 – *Agriculture*

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil e a evidência das atividades agrícolas. Uma entidade que prepare e apresente demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta norma para os seguintes itens, quando relacionados com as atividades agrícolas:

- (a) ativos biológicos; e
- (b) produção agrícola no momento da colheita.

IPSAS 28 – *Financial Instruments: Presentation*

Cria princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou patrimônio líquido e para compensação de ativos financeiros e

passivos financeiros. Aplica-se à classificação de instrumentos financeiros, na perspectiva do emitente, em ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos patrimoniais; a classificação de juros respectivos, dividendos, perdas e ganhos; e as circunstâncias em que ativos financeiros e passivos financeiros devem ser compensados.

IPSAS 29 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement*

Estabelece princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra e venda de itens não financeiros.

IPSAS 30 – *Financial Instruments: Disclosures*

Exige que a entidade divulgue nas suas demonstrações contábeis aquilo que permita que os usuários avaliem:

- a) a significância do instrumento financeiro para a posição financeira e para o desempenho da entidade; e
- b) a natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e ao fim do período contábil, e como a entidade administra esses riscos.

IPSAS 31 – *Intangible Assets*

Define o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível se, e somente se, determinados critérios especificados forem atendidos. Também aponta como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

4.1 Agrupando as IPSAS

No sentido, de melhor visualizar a aplicação das IPSAS, pode-se agrupá-las em categorias, de acordo com as suas finalidades:

a) Estrutura das demonstrações contábeis

IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

IPSAS 2 – Demonstração do Fluxo de Caixa

IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

b) Normas de divulgação

IPSAS 14 – Eventos Subsequentes

IPSAS 18 – Apresentação das Demonstrações Contábeis por Segmentos

IPSAS 20 – Divulgações das Partes Relacionadas

IPSAS 22 – Divulgação de Informação Contábil sobre o Setor do Governo em Geral

IPSAS 24 – Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis

c) Combinação de negócios, consolidação e investimentos

IPSAS 6 – Demonstrações Contábeis Separadas e Consolidadas

IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada

IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*joint venture*)

d) Ativos não financeiros

IPSAS 12 – Estoques

IPSAS 13 – Arrendamento Mercantil – *Leasing*

IPSAS 16 – Propriedades de Investimentos

IPSAS 17 – Ativo Imobilizado

IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos Não Geradores de Caixa

IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável (*impairment*) de Ativos Geradores de Caixa

IPSAS 31 – Ativo Intangível

e) Normas para atividades ou segmentos especializados

IPSAS 11 – Contratos de Construção

IPSAS 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

f) Normas de conversão das demonstrações contábeis

IPSAS 4 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

IPSAS 10 – Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias

g) Instrumentos financeiros

IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (revogada)

IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Divulgação

h) Reconhecimento da receita

IPSAS 9 – Receita de Transações com Contraprestação

IPSAS 23 – Receita de Transações Sem Contraprestação (tributos e transferências)

i) Obrigações

IPSAS 5 – Custos dos Empréstimos

IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

j) Remuneração e benefícios

IPSAS 25 – Benefícios a Empregados

5

QUADRO DE CONVERSÃO DAS IPSAS

O Quadro 1, descrito a seguir, apresenta a relação de Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, e a correspondente Norma Brasileira que passou pelo processo de audiência pública no CFC, e aguarda discussões e homologação por meio de resolução do CFC.

Quadro 1 – Quadro de Conversão das IPSAS

IPSAS	Normas convergidas
IPSAS 1 – <i>Presentation of Financial Statements</i>	NBC TSP 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2 – <i>Cash Flow Statements</i>	NBC TSP 2 - Demonstrações dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3 – <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	NBC TSP 3 - Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4 – <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	NBC TSP 4 - Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS 5 – <i>Borrowing Costs</i>	NBC TSP 5 - Custos de Empréstimos
IPSAS 6 – <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>	NBC TSP 6 - Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7 – <i>Investments in Associates</i>	NBC TSP 7 - Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8 – <i>Interests in Joint Ventures</i>	NBC TSP 8 - Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)
IPSAS 9 – <i>Revenue from Exchange Transactions</i>	NBC TSP 9 - Receita de Transações com Contraprestação
IPSAS 10 – <i>Financial Reporting in Hyperinflationary</i>	NBC TSP 10 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i>	NBC TSP 11 - Contratos de Construção
IPSAS 12 – <i>Inventories</i>	NBC TSP 12 - Estoques
IPSAS 13 – <i>Leases</i>	NBC TSP 13 - Operações de Arrendamento Mercantil

IPSAS	Normas convergidas
IPSAS 14 – <i>Events After The Reporting Date</i>	NBC TSP 14 - Evento Subsequente
IPSAS 16 – <i>Investment Property</i>	NBC TSP 16 - Propriedade para Investimento
IPSAS 17 – <i>Property, Plant and Equipment</i>	NBC TSP 17 - Ativo Imobilizado
IPSAS 18 – <i>Segment Reporting</i>	NBC TSP 18 - Informações por Segmento
IPSAS 19 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	NBC TSP 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20 – <i>Related Party Disclosures</i>	NBC TSP 20 - Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21 – <i>Impairment of Non-Cash Generating Assets</i>	NBC TSP 21 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS 22 – <i>Disclosure of Information About the General Government Sector</i>	NBC TSP 22 - Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23 – <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>	NBC TSP 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24 – <i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>	NBC TSP 24 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25 – <i>Employee Benefits</i>	NBC TSP 25 - Benefícios a Empregados
IPSAS 26 – <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>	NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27 – <i>Agriculture</i>	NBC TSP 27 - Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28 – <i>Financial Instruments: Presentation</i>	NBC TSP 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29 – <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	NBC TSP 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30 – <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31 – <i>Intangible Assets</i>	NBC TSP 31 - Ativo Intangível

Fonte: elaborado pelos autores

6

QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS), AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP) E O MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO DO STN (MCASP)

O Brasil passa por um importante momento de convergência das normas contábeis, o que inclui o setor público. Nesse aspecto, os principais órgãos que tratam das questões contábeis da área pública estão envolvidos em regulamentar tal processo: o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e da tradução da IPSAS; e a Secretaria do Tesouro Nacional mediante os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Assim, neste capítulo tais normas e manuais são discutidos e comparados.

No momento em que forem editadas todas as NBC T SP convergidas com as IPSAS, o processo estará concluído, e o Brasil terá suas normas em conformidade com as normas internacionais, devidamente adaptadas à legislação brasileira. No entanto, no presente momento, considerando as NBCASP e o manual da STN, tem-se parte das normas convergidas.

O Quadro 2, exposto na sequência, apresenta os temas abordados nas IPSAS e que possuem correspondência integral ou parcial nas normas ou nos manuais.

Quadro 2 – Quadro Comparativo entre IPSAS, Normas e Manual (STN)

IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013
IPSAS 1	Demonstrações contábeis - entidade econômica - empresas estatais não dependentes - materialidade - patrimônio líquido - finalidade das DCs - responsabilidade pelas DCs - componentes das DCs - apresentação das DCs - continuidade - consistência de apresentação - compensação de valores - informação comparativa - estrutura e conteúdo - Balanço Patrimonial - Demonstração do Desempenho Financeiro - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - Demonstração dos Fluxos de Caixa - Notas Explicativas	NBC T 16.1 - Conceituação - Objeto - Campo de aplicação NBC T 16.6 - definições - Demonstrações Contábeis - divulgação das DCs - Balanço Patrimonial - Balanço Orçamentário - Balanço Financeiro - Demonstração das Variações Patrimoniais - Demonstração dos Fluxos de Caixa - Demonstração do Resultado Econômico - Notas Explicativas	Parte V - Balanço Orçamentário - Balanço Financeiro - Demonstração das Variações Patrimoniais - Balanço Patrimonial - Demonstração dos Fluxos de Caixa - Notas Explicativas

Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013			
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa ▪ caixa e equivalentes de caixa ▪ atividades operacionais ▪ atividades de investimento ▪ atividades de financiamento ▪ divulgação ▪ fluxo de caixa em moeda estrangeira ▪ juros e dividendos ▪ tributos sobre o resultado ▪ investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos em conjunto ▪ aquisições e vendas de controladas ▪ transações que não envolvem caixa ▪ componentes de caixa e equivalentes de caixa	NBC T 16.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa ▪ das operações ▪ dos investimentos ▪ dos financiamentos	Parte V ▪ Demonstração dos Fluxos de Caixa ▪ conceito ▪ estrutura ▪ definições ▪ análise
IPSAS 3	Políticas Contábeis ▪ aplicação retrospectiva ▪ Mudança de Estimativa ▪ Retificação de Erro	NBC T 16.4 Transações no Setor Público NBC T 16.5 Formalidades do registro contábil	Parte II Mensuração de ativos e passivos ▪ introdução
IPSAS 4	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio ▪ moeda funcional Conversão de DCs ▪ apresentação de balanços em datas subsequentes ▪ efeitos fiscais das variações cambiais	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 5	Custos de empréstimos ▪ reconhecimento ▪ evidenciação	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais
IPSAS 6	Demonstrações consolidadas e separadas ▪ apresentação ▪ alcance ▪ poder regulatório e poder de compra ▪ procedimentos de consolidação	NBC T 16.7 Consolidação das demonstrações contábeis ▪ definições ▪ procedimentos	Parte V Consolidação das demonstrações contábeis ▪ exemplo prático de consolidação estadual do Balanço Patrimonial ▪ exemplo prático de consolidação nacional do Balanço Patrimonial
IPSAS 7	Investimento em coligada e em controlada ▪ influência significativa ▪ método de equivalência patrimonial ▪ perdas por irrecuperabilidade	NBC T 16.2 ▪ Classificação do patrimônio público sob o enfoque contábil NBC T 16.10 ▪ avaliação e mensuração dos investimentos permanentes ▪ redução ao valor recuperável	Parte II Mensuração de ativos e passivos ▪ investimentos permanentes ▪ método de equivalência patrimonial ▪ método de custo
IPSAS 8	Empreendimento controlado em conjunto ▪ formas de empreendimentos ▪ demonstrações contábeis separadas ▪ ativos controlados em conjunto ▪ demonstrações contábeis do empreendedor ▪ divulgação	NBC T 16.10 ▪ Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público ▪ Investimentos Permanentes	Parte II Mensuração de ativos e passivos ▪ investimentos permanentes ▪ método de equivalência patrimonial ▪ método de custo

Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013			
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 9	Receitas de transações com contraprestação ▪ receita ▪ mensuração da receita ▪ identificação da transação ▪ prestação de serviços ▪ venda de bens ▪ juros, <i>royalties</i> e dividendos ▪ evidenciação	NBC T 16.4 Transações no setor público ▪ variações patrimoniais NBC T 16.6 ▪ Demonstrações contábeis ▪ Demonstração do resultado econômico	Parte I ▪ Reconhecimento da receita orçamentária ▪ Enfoque orçamentário ▪ Enfoque patrimonial Parte II Variações patrimoniais ▪ qualitativas ▪ quantitativas ▪ realização da variação patrimonial ▪ resultado patrimonial Tratamento contábil aplicável aos impostos e contribuições ▪ tributos ▪ evento tributável ou fato gerador ▪ reconhecimento
IPSAS 10	Contabilidade e evidenciação em economia altamente inflacionária ▪ atualização monetária das DCs	Não há norma que trate deste tema	Parte II ▪ Eventos futuros (sob efeitos inflacionários)
IPSAS 11	Contratos de construção ▪ construtora ▪ combinação e segmentação ▪ receita do contrato ▪ custos do contrato ▪ reconhecimento de receitas, despesas e perdas ▪ divulgação	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 12	Estoques ▪ valor líquido de venda ▪ mensuração ▪ custo dos estoques ▪ critérios de valoração ▪ mercadorias gratuitas ▪ reconhecimento ▪ divulgações	NBC T 16.10 Avaliação e mensuração dos estoques	Parte II Mensuração de estoques
IPSAS 13	Operações de arrendamento mercantil ▪ contratos de aluguel-compra ▪ taxa de juros incremental ▪ classificação ▪ arrendamento nas DCs do arrendatário ▪ arrendamento nas DCs do arrendador	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais
IPSAS 14	Evento subsequente ▪ reconhecimento e mensuração ▪ dividendos e distribuições similares ▪ continuidade, reestruturação e divulgação	NBC T 16.7 ▪ Procedimentos para consolidação	Parte II ▪ Obrigação presente
IPSAS 16	Propriedade para investimento ▪ reconhecimento ▪ mensuração ▪ método do valor justo ▪ método do custo ▪ transferência ▪ alienação ▪ divulgação	Não há norma que trate deste tema	Parte IV ▪ Método do custo

			Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 17	Ativo imobilizado ▪ patrimônio cultural ▪ reconhecimento ▪ ativos de infraestrutura ▪ custos iniciais ▪ custos subsequentes ▪ mensuração ▪ elementos de custo ▪ depreciação ▪ redução a valor recuperável ▪ indenização de perda por desvalorização ▪ baixa ▪ divulgação	NBC T 16.2 ▪ Classificação do patrimônio público sob o enfoque contábil NBC T 16.5 ▪ Registro contábil NBC T 16.9 Depreciação, amortização e exaustão ▪ mensuração e reconhecimento ▪ métodos ▪ divulgação NBC T 16.10 ▪ avaliação e mensuração do ativo imobilizado ▪ reavaliação e redução ao valor recuperável	Parte II Ativo imobilizado ▪ reconhecimento ▪ ativos de infraestrutura ▪ bens do patrimônio cultural ▪ custos iniciais ▪ custos subsequentes ▪ mensuração ▪ depreciação, amortização e exaustão ▪ baixa ▪ divulgação
IPSAS 18	Informações por segmento ▪ estruturas ▪ segmentos de serviços e segmentos geográficos ▪ segmentação múltipla ▪ atribuindo itens aos segmentos ▪ ativos, passivos, receita e despesa do segmento ▪ políticas contábeis ▪ ativos conjuntos ▪ novos segmentos identificados	NBC T 16.1 ▪ conceituação ▪ objeto ▪ campo de aplicação	▪ Tema não é discutido nos manuais

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes ▪ benefícios sociais ▪ provisões e outros passivos ▪ reconhecimento ▪ passivos contingentes ▪ ativos contingentes ▪ mensuração ▪ riscos e incertezas ▪ valor presente ▪ eventos futuros ▪ alienação esperada de ativos ▪ reembolso ▪ mudanças nas provisões ▪ perda operacional futura ▪ contratos onerosos ▪ venda ou transferência de operações ▪ provisões de reestruturação	NBC T 16.10 ▪ avaliação e mensuração de créditos e dívidas ▪ reavaliação e redução ao valor recuperável	Parte II Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes ▪ diferenciação entre provisões e outros passivos ▪ relação entre provisões e passivos contingentes ▪ reconhecimento ▪ passivos contingentes ▪ ativos contingentes ▪ mensuração ▪ utilização ▪ divulgação
IPSAS 20	Divulgação sobre partes relacionadas ▪ membros próximos da família de uma pessoa ▪ pessoal-chave da administração ▪ partes relacionadas ▪ poder de voto ▪ materialidade	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais

Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013			
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 21	Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa ▪ ativos geradores de caixa ▪ depreciação ▪ perda por redução ao valor recuperável ▪ fontes externas e internas de informação ▪ mensuração do valor de serviço recuperável ▪ valor justo menos os custos de alienação ▪ valor em uso ▪ reconhecimento e mensuração ▪ reversão de uma perda por irrecuperabilidade	NBC T 16.10 ▪ avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público ▪ reavaliação e redução ao valor recuperável	Parte II Redução ao valor recuperável ▪ classificação ▪ perda por irrecuperabilidade ▪ fontes externas e internas de informação ▪ mensuração do valor recuperável ▪ reversão de uma perda por irrecuperabilidade
IPSAS 22	Divulgação de informação financeira sobre o setor do governo geral ▪ bases estatísticas dos relatórios financeiros ▪ políticas contábeis ▪ desagregação adicional	NBC T 16.7 ▪ consolidação das demonstrações contábeis ▪ procedimentos para consolidação	Parte V ▪ consolidação das demonstrações contábeis
IPSAS 23	Receitas de transações sem contraprestação ▪ condições sobre ativos transferidos ▪ restrições sobre ativos transferidos ▪ multas ▪ heranças ▪ presentes e doações ▪ serviços em espécie ▪ compromissos de doações ▪ empréstimos subsidiados	Não há norma que trate deste tema	Parte II Tratamento contábil aplicável aos impostos e contribuições ▪ tributos ▪ evento tributável ou fato gerador ▪ reconhecimento ▪ passivos de transações sem contraprestação

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 24	Apresentação da informação orçamentária nas DCs ▪ orçamento aprovado ▪ orçamento original e final ▪ valores realizados ▪ apresentação e evidenciação ▪ nível de agregação ▪ base comparável ▪ orçamentos plurianuais	NBC T 16.2 Sistema orçamentário NBC T 16.3 Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil NBC T 16.6 Balanço orçamentário	Parte I ▪ princípios orçamentários ▪ receita orçamentária ▪ despesa orçamentária ▪ destinação de recursos ▪ modelos
IPSAS 25	Benefícios a empregados ▪ benefícios de curto prazo ▪ benefícios pós-emprego ▪ planos multiempregadores ▪ planos de benefícios ▪ planos de previdência social ▪ seguro de benefício ▪ combinações de entidades ▪ reduções e liquidações ▪ benefícios por desligamento	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 26	Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa ▪ ativos geradores de caixa ▪ depreciação ▪ perda por irrecuperabilidade ▪ fontes externas e internas de informação ▪ mensuração do valor recuperável ▪ valor líquido de venda ▪ valor em uso ▪ base para futuros fluxos de caixa ▪ fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira ▪ taxa de desconto ▪ reconhecimento e mensuração de uma perda por redução ao valor recuperável ▪ unidades geradoras de caixa ▪ reversão de uma perda por redução ao valor recuperável ▪ divulgação	NBC T 16.10 ▪ redução ao valor recuperável	Parte II Redução ao valor recuperável ▪ classificação ▪ perda por irrecuperabilidade ▪ fontes externas e internas de informação ▪ mensuração do valor recuperável ▪ reversão de uma perda por irrecuperabilidade ▪ divulgação
IPSAS 27	Ativo biológico e produto agrícola ▪ reconhecimento e mensuração ▪ ganhos e perdas ▪ evidenciação	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais. A parte II somente trata de excluir dos ativos biológicos, dos produtos agrícolas, dos direitos minerais e das reservas minerais os procedimentos destinados ao ativo imobilizado.

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação ▪ passivo e patrimônio líquido ▪ instrumentos financeiros compostos ▪ ações em tesouraria ▪ juros, dividendos ou distribuições similares ▪ compensação de ativo financeiro e passivo financeiro	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração ▪ derivativos ▪ derivativos embutidos ▪ reconhecimento e desreconhecimento ▪ ganhos e perdas ▪ <i>hedge</i>	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais
IPSAS 30	Instrumentos financeiros: evidenciação	Não há norma que trate deste tema	Tema não é discutido nos manuais

		Manuais (STN) 5ª Edição, válida 2013	
IPSAS	Temas abordados na IPSAS	Normas vigentes	
IPSAS 31	Ativo intangível ▪ patrimônio cultural intangível ▪ reconhecimento e mensuração ▪ aquisição separada ▪ projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido ▪ permuta de ativos ▪ <i>goodwill</i> gerado internamente ▪ ativo intangível gerado internamente ▪ fase de pesquisa ▪ fase de desenvolvimento ▪ reconhecimento como despesa ▪ despesas anteriores não reconhecidas como ativo ▪ mensuração após reconhecimento ▪ método de custo ▪ método de reavaliação ▪ vida útil ▪ ativo intangível com vida útil definida ▪ ativo intangível com vida útil indefinida ▪ baixa e alienação	NBC T 16.10 ▪ avaliação e mensuração do ativo intangível ▪ reavaliação e redução ao valor recuperável	Ativo intangível ▪ identificação ▪ reconhecimento ▪ aquisição separada ▪ geração interna ▪ custo de intangível gerado internamente ▪ fase de pesquisa ▪ fase de desenvolvimento ▪ mensuração ▪ baixa ▪ divulgação

Fonte: Elaborado pelos autores

Nota-se no Quadro 2 que as NBCs T 16, apesar de representarem mudanças importantes na forma de geração da informação contábil no setor público, ainda estão distantes de atender as IPSAS. Isso não reduz a importância das NBCs T 16, mas é relevante lembrar que essas normas representam apenas um primeiro passo no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no setor público.

Em relação aos manuais do STN, nota-se que diversos temas já contemplam textos semelhantes ao proposto nas IPSAS, o que representa um processo inicial mais efetivo de convergência.

7

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são essenciais para a implementação de dispositivos contidos na LRF e na Lei nº 4.320-1964, tais como a implementação de sistema de custos e a ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), especialmente em seus aspectos patrimoniais.

As novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e a efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal.

Apresentam-se inovações no reconhecimento de receitas e despesas com a utilização do regime da competência. Além disso, foi dado destaque a instrumentos de transparência e formas de registro que se traduzem nesta transparência, como relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos.

As normas trazem um novo delineamento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público: Aplicação dos Princípios Contábeis; Regime de Competência Integral; Novas Demonstrações Contábeis; Regras para Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos.

Entende-se que o enfoque orçamentário, anterior às NBC Ts, e o enfoque patrimonial, a partir da adoção das NBC Ts, passam a ser complementares, pois a própria Lei nº 4.320-1964 sempre referenciou ao acompanhamento da contabilidade patrimonial (arts. 94 a 100), mas a dificuldade prática em implementá-lo acabou por não desenvolver no setor público procedimentos contábeis nesse sentido.

Aliada à necessidade de se dispor de informações mais precisas sobre as contas públicas, o Brasil aderiu ao processo internacional de convergência dos padrões contábeis, tanto no setor privado como no setor público. Com a publicação da NBCASP, um novo referencial conceitual foi estabelecido para o setor público, e diversas iniciativas estão sendo implementadas,

como a publicação dos MCASP e o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal³, que exigirá a adoção dos novos procedimentos em âmbito nacional.

Espera-se que a implementação das normas provoque uma melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade.

³Projeto de Lei de Qualidade Fiscal (PLS nº 229-2009). É um projeto de lei do Senado Federal que ainda permanece em tramitação e que estabelecerá normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública.

ANEXOS

ANEXO A – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.111-2007

(Publicada no DOU de 5-12-2007)

Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750-93 sobre os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

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

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750-93 sobre os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de novembro de 2007.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

APÊNDICE II – DA RESOLUÇÃO CFC Nº. 750-93 SOBRE OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

1 INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

1.1 O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

1.1.1 O enunciado do Princípio da Entidade

“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, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma 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 a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

Perspectivas do Setor Público

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.

1.2 O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

1.2.1 O enunciado do Princípio da Continuidade

“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. 1.367-11)

Perspectivas do Setor Público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

1.3 O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

1.3.1 O enunciado do Princípio da Oportunidade

“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. 1.367-11)

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciamento da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)*

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

1.4 O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

1.4.1 O enunciado do Princípio do Registro pelo Valor Original

“Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem 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. 1.367-11)*

Perspectivas do Setor Público

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

1.5 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

1.5.1 O enunciado do Princípio da Competência

“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. 1.367-11)

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público.
(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)

1.5 O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

1.6.1 O enunciado do Princípio da Prudência

“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. 1.367-11)

Perspectivas do Setor Público

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367-11)*

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

ANEXO B – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.128-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBCT 16.1 - CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Definições

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

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

Instrumentalização do Controle Social: compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos.

Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

Patrimônio Público: 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.

Projetos e ações de fins ideais: todos os esforços para movimentar e gerir recursos e patrimônio destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social.

Recursos controlados: ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes. (Incluído pela Resolução CFC nº. 1.268-09)

Setor Público: Espaço social de atuação de todas as entidades do setor público.

Contabilidade aplicada ao setor público

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade

e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-2013)*

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é 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.

5. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

6. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Campo de aplicação

7. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

8. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

(a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;

(b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Unidade contábil

9. A soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contábeis. Esse procedimento será utilizado nos seguintes casos:

- (a) registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;
- (b) unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;
- (c) consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

10. Unidade Contábil é classificada em:

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

ANEXO C – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.129-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBC T 16.2 - PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

Definições

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

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)

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

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

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)

Unidade Contábil: a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

Patrimônio público

3. Patrimônio público é 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.

Classificação do patrimônio público sob o enfoque contábil

4. O patrimônio público é estruturado em três grupos:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.268-09)*

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

6. 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 doze meses da data das demonstrações contábeis. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

7. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.
8. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:
- (a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*;
 - (b) *(Excluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*
 - (c) sejam pagos durante o ciclo operacional normal da entidade; *(Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*
 - (d) sejam mantidos essencialmente para fins de negociação. *(Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*
9. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Sistema contábil

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

Estrutura do sistema contábil

11. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.
12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- (a) *Orçamentário*: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

(b) *(Excluída pela Resolução CFC nº 1.268-09)*

(c) *Patrimonial*: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.268-09)*

(d) *Custos*: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(e) *Compensação*: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

13. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

(a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;

(b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;

(d) avaliação dos riscos e das contingências;

(e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial. *(Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

ANEXO D – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.130-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16. 3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

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

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

Definições

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

Avaliação de desempenho: a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.

Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Escopo de evidênciação

3. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

4. A evidênciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise:

(a) a coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos;

(b) a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

5. As informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas.

6. Na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e o seu respectivo impacto.

ANEXO E – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.131-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.

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

CONSIDERANDO a crescente e internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBC T 16.4 - TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

Definições

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

Transações no setor público: os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)

Natureza das transações no setor público e seus reflexos no patrimônio público

3. De acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

(a) *econômico-financeira:* corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

(b) administrativa: corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

Variações patrimoniais

4. As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

5. As variações patrimoniais que afetem 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.

7. As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas.

8. Entende-se como variações quantitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

9. Entende-se como variações qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Transações que envolvem valores de terceiros

10. Transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.

11. As transações que envolvem valores de terceiros devem ser demonstradas de forma segregada.

ANEXO F – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.132-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.5 - Registro Contábil.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBCT 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 de informação; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(e) *(Excluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(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 de Contabilidade. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

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.

Retificação do Registro Contábil *(Incluído pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

26. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- (a) estorno;
- (b) transferência; e
- (c) complementação. *(Incluído pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

ANEXO G – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.133-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – 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 doze meses da data das demonstrações contábeis. (*Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13*)

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 doze meses da data das demonstrações contábeis. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

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) *(Excluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e *(Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

(h) Notas Explicativas. *(Incluída pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

4. *(Excluído pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

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*: é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade; (*Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13*)
- (b) *Passivo*: é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos; (*Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13*)
- (c) *Patrimônio Líquido*: é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. (*Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13*)
- (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 doze meses da data das demonstrações contábeis. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437-13)*

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 doze meses da data das demonstrações contábeis; *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13)*
- (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.

Balanco Orçamentário

20. O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. *(Redação dada pela Resolução CFC nº 1.268-09)*

21. *(Excluído pela Resolução CFC nº 1.268-09)*

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 as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

24. *(Excluído pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

Demonstração das Variações Patrimoniais

25. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

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 segregadas em quantitativas e qualitativas. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

29. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas. *(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268-09)*

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.

35. *(Excluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

36. *(Excluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

37. *(Excluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

38. *(Excluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

38A. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

38B. A DMPL deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

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 H – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.134-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBC T 16.7 - CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
2. A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Definições

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

Consolidação das Demonstrações Contábeis: o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Dependência Orçamentária: quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária.

Dependência Regimental: quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente esteja regimentalmente vinculada a outra entidade.

Relação de Dependência: a que ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público.

Unidade Contábil Consolidada: a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas.

Procedimentos para consolidação

4. No processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público.

5. As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação.

6. Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.

7. As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.

8. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

ANEXO I – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.135-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.8 - Controle Interno.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBC T 16.8 - CONTROLE INTERNO

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Abrangência

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público;
- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Classificação

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- (a) *operacional*: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) *contábil*: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) *normativo*: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Estrutura e componentes

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.

7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- (a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- (b) a forma como serão gerenciados;
- (c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- (d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.

10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- (a) procedimentos de prevenção - medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- (b) procedimentos de detecção - medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

ANEXO J – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

NBC T 16.9 - DEPRECIAÇÃO, 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, antiguidades, 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.

ANEXO K – RESOLUÇÃO CFC N° 1.137-2008

(Publicada no DOU de 25-11-2008)

Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

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

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria n° 184-08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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

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

Disposições gerais

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Definições

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

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment): é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Perda por desvalorização: é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor justo: é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

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

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável: o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Avaliação e mensuração

3. A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios relacionados nos itens 4 a 35 desta Norma.

Disponibilidades

4. As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

5. As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.
6. As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

Créditos e dívidas

7. Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
8. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.
9. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixados são ajustados a valor presente.
10. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.
11. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.
12. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Estoques

13. Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.
14. Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.
15. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado.

16. O método para mensuração e avaliação das saídas do almofarixado é o custo médio ponderado. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

16A. Quando não for viável a identificação de custos específicos dos estoques, deve ser utilizado o custo médio ponderado. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

17. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

18. Os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

19. Relativamente às situações previstas nos itens 13 a 18 desta Norma, as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de resultado.

20. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Investimentos permanentes

21. As participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

22. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.

23. Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Imobilizado

24. O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.

25. Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

26. Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

27. O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.

28. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

29. No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

31. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Intangível

32. Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção.

33. O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

34. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver

possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

35. *(Excluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Mensuração após o reconhecimento inicial *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

35A. A entidade deve escolher o modelo de custo do item 35B ou o modelo de reavaliação do item 35C como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Método do custo *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

35B. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Método da reavaliação *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

35C. A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

35D. Uma vez adotado o método da reavaliação para um item do ativo imobilizado após o seu reconhecimento inicial, tal item, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

35E. Se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Reavaliação e redução ao valor recuperável

36. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

(a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;

(b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

37. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

38. Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado.

39. O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

40. Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado.

Procedimentos de adoção inicial *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

41. A entidade que adotar as normas aplicadas ao setor público deve reconhecer inicialmente os estoques, imobilizados e intangíveis pelo custo ou valor justo. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

42. A entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

ANEXO L – RESOLUÇÃO CFC N.º 1.282-2010

(Publicada no DOU de 2-6-2010)

Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750-93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO que, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que discute a aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Contabilidade contidos na Resolução CFC n.º 750-93;

CONSIDERANDO a necessidade de manutenção da Resolução CFC n.º 750-93, que foi e continua sendo referência para outros organismos normativos e reguladores brasileiros;

CONSIDERANDO a importância do conteúdo doutrinário apresentado na Resolução CFC n.º 750-93, que continua sendo, nesse novo cenário convergido, o alicerce para o julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que, para assegurar a adequada aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade à luz dos Princípios de Contabilidade, há a necessidade de harmonização dos dois documentos vigentes (Resolução CFC n.º 750-93 e NBC T 1);

CONSIDERANDO que, por conta dessa harmonização, a denominação de Princípios Fundamentais de Contabilidade deva ser alterada para Princípios de Contabilidade, visto ser suficiente para o perfeito entendimento dos usuários das demonstrações contábeis e dos profissionais da Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, citados na Resolução CFC n.º 750-93, passam a denominar-se “Princípios de Contabilidade (PC)”.

Art. 2º O “CONSIDERANDO” da Resolução CFC n.º 750-93 passa a vigorar com a seguinte redação:

“CONSIDERANDO a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade,”

Art. 3º Os arts. 5º, 6º, 7º, 9º e o § 1º do art. 10, da Resolução CFC n.º 750-93, passam a vigorar com as seguintes redações:

“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.

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.

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem 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.”

(...)

“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.”

Art. 10. (...)

“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.”

Art. 4º Ficam revogados o inciso V do art. 3º, o art. 8º e os §§ 2º e 3º do art. 10, da Resolução CFC nº 750-93, publicada no DOU, Seção I, de 31.12.93; a Resolução CFC nº 774-94, publicada no DOU, Seção I, de 18-1-95, e a Resolução CFC nº 900-01, publicada no DOU, Seção I, de 3-4-01.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 28 de maio de 2010.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente

ANEXO M – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.366-2011

(Publicada no DOU de 2-12-2011)

Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.

Brasília, 25 de novembro de 2011.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente

ANEXO – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16.11 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Objetivo

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*
2. O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.
3. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo:
 - (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
 - (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
 - (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
 - (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
 - (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

4. A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

5. Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

6. É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

Alcance

7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Definições

9. Os seguintes termos têm os significados abaixo especificados:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Informações do subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de

responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

O SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo-padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Investimento corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais são os custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos.

Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo predeterminado é o custo teórico, definido *a priori* para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.

Custo-padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo-padrão.

Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

Hora ocupada é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.

Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Sub aplicação é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

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, custo estimado, custo padrão, etc. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437-13)

Características e atributos da informação de custos

10. Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

11. Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

12. Os atributos da informação de custos são:

- (a) *relevância*: entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) *utilidade*: deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) *oportunidade*: qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) *valor social*: deve proporcionar maior transparência e evidenciar o uso dos recursos públicos;
- (e) *fidedignidade*: referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) *especificidade*: informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) *comparabilidade*: entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) *adaptabilidade*: deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) *granularidade*: sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Evidenciação das informações de custos *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

13. A entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- (a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
- (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo-padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico;
- (c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Princípio de competência

14. Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

Cota de distribuição de custos indiretos

15. As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

16. É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos). (*Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13*)

17. A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

Variação da capacidade produtiva

18. As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras:

(a) *variação do volume ou capacidade*: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos;

(b) *variação de quantidade*: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Integração com os demais sistemas organizacionais

19. O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

20. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

Implantação do subsistema de custos *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

21. O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Responsabilidade pela informação de custos

22. A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

23. A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil. *(Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

Demonstração do resultado econômico *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

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

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

(c) resultado econômico apurado. *(Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437-13)*

ANEXO N – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.437-2013

(Publicada no DOU de 2-4-2013)

Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295-46, alterado pela Lei n.º 12.249-10,

RESOLVE:

Art. 1º Alterar a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.129-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, como segue:

(a) incluir as alíneas (c) e (d) no item 8 e (e) no item 13, com as seguintes redações:

8...

“(c) sejam pagos durante o ciclo operacional normal da entidade;

(d) sejam mantidos essencialmente para fins de negociação.”

13...

“(e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial.”

(b) no final da alínea (d) do item 12, incluir “, consoante a NBC T 16.11”;

(c) na alínea (b) do item 13, substituir “dos programas de trabalho” por “das ações do setor público”.

Art. 2º Alterar a NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.132-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, como segue:

(a) incluir o item 26 e seu título, inclusive no índice, com as seguintes redações:

“Retificação do registro contábil

26. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

(a) estorno;

(b) transferência; e

(c) complementação.”

(b) na alínea (d) do item 5, substituir “orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis” por “de informação”.

Art. 3º Alterar a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, como segue:

(a) dar nova redação às alíneas (a), (b) e (c) do item 12, que passam a vigorar com as seguintes redações:

12...

“(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.”

(b) incluir as alíneas (g) e (h) no item 3 e os itens 38A e 38B e seu título, inclusive no índice, com as seguintes redações:

3...

“(g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e

(h) Notas Explicativas.”

“Demonstração das mutações do patrimônio líquido

38A. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

38B. A DMPL deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.”.

Art. 4º Alterar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, como segue:

(a) dar nova redação às definições “Influência significativa” e “Redução ao valor recuperável (*impairment*)” do item 2 e ao item 20, que passam a vigorar com as seguintes redações:

2...

“*Influência significativa* é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.”

“*Redução ao valor recuperável (impairment)*: é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um

ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.”

“20. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável.”

(b) no item 16, substituir “dos estoques” por “do almoxarifado”;

(c) incluir as definições “Perda por desvalorização” e “Valor Justo” no item 2, o item 16A, o item 35A e seu título, inclusive no índice, o item 35B e seu título, o item 35C e seu título, o item 35D, o item 35E, o item 41 e seu título, inclusive no índice, e o item 42, com as seguintes redações:

2...

“Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.”

“Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.”

“16A. Quando não for viável a identificação de custos específicos dos estoques, deve ser utilizado o custo médio ponderado.”

“Mensuração após o reconhecimento inicial

35A. A entidade deve escolher o modelo de custo do item 35B ou o modelo de reavaliação do item 35C como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária.

Método do custo

35B. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.

Método da reavaliação

35C. A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

35D. Uma vez adotado o método da reavaliação para um item do ativo imobilizado após o seu reconhecimento inicial, tal item, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.

35E. Se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.”

“Procedimentos de adoção inicial

41. A entidade que adotar as normas aplicadas ao setor público deve reconhecer inicialmente os estoques, imobilizados e intangíveis pelo custo ou valor justo.

42. A entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez.”

Art. 5º Alterar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366-11, publicada no DOU, Seção I, de 2-12-11, como segue:

(a) dar nova redação às definições “Custo variável” e “Custo-padrão (*standard*)” do item 9, que passam a vigorar com as seguintes redações:

9...

“*Custo variável* é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.”

“*Custo-padrão (standard)* é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço.”

(b) incluir as definições “Custeio pleno” e “Receita econômica” no item 9, e os itens 25 e seu título, inclusive no índice, 26 e 27, com as seguintes redações:

9...

“*Custeio pleno* que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.”

“*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, custo estimado, custo-padrão, etc.”

“Demonstração do resultado econômico

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado.”
- (d) substituir, nos itens 1 e 24, na denominação da NBC T 16.11 e no título, inclusive no índice, que antecede o item 21, “sistema” por “subsistema”;
- (e) na alínea (e) do item 3, substituir “redução” por “controle”;
- (f) no item 9, alterar a denominação das definições “Subsistema orçamentário” para “Informações do subsistema orçamentário” e “Subsistema patrimonial” para “Informações do subsistema patrimonial”, incluir “, que ocorrem de forma anormal e involuntária” no final da definição “Perdas” e substituir “por cada empregado” por “pela força do trabalho” na definição “Hora ocupada”.
- (g) no item 13, substituir “nas demonstrações de custos” por “, em notas explicativas,”, excluir “separadamente” da alínea (a) e “a título de notas explicativas:” da alínea (c), incluir “custo histórico;” no final da alínea “b” e no título do item 13, inclusive no índice, substituir “na demonstração” por “das informações”;
- (h) no item 16, substituir “processuais” por “programáticos”;
- (i) no item 23, substituir “de origem dos sistemas primários” por “originadas de outros sistemas”.

Art. 6º Dar nova redação às definições “Circulante” e “Não Circulante” da NBC T 16.2, item 2, e da NBC T 16.6, item 2, que passam a vigorar com as seguintes redações:

2...

“*Circulante*: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.”

“Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.”.

Art. 7º Dar nova redação às alíneas (b) do item 6 da NBC T 16.2 e do item 15 da NBC T 6.6, e às alíneas (a) do item 8 da NBC T 16.2 e do item 17 da NBC T 16.6, que passam a vigorar com as seguintes redações:

“(b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis.”

“(a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis;”.

Art. 8º Excluir a palavra “Fundamentais” do item 3 da NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, do item 2 da NBC T 16.4 – Transações no Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.131-08, publicada no DOU, Seção I, de 25-11-08, e do item 10 da NBC T 16.5, a alínea (b) do item 8 da NBC T 16.2, a alínea (e) do item 5 da NBC T 16.5, a alínea (f) do item 3, os itens 4, 35 e seu título, inclusive do índice, 36, 37 e 38 da NBC T 16.6, as definições “Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável” e “Valor de mercado ou valor justo (*fair value*)” do item 2, a expressão “e em consórcios públicos ou público-privados” do item 21 e o item 35 e seu título, inclusive do índice, da NBC T 16.10, e a definição “Custo marginal” do item 9 da NBC T 16.11.

Art. 9º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 22 de março de 2013.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente