

# MUDANÇAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: PROCESSO DE CONVERGÊNCIA.

**Maria do Carmo de Mendonça Mota\***

## RESUMO

A convergência das normas contábeis públicas aos padrões internacionais tem contado com o esforço de diversos organismos, dentre eles o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional. Diversas são as alterações ocorridas no sistema contábil público brasileiro. O patrimônio, ratificado como o objeto de estudo da contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público; a interpretação dos princípios de contabilidade voltados ao setor público; a adoção do regime de competência no reconhecimento das receitas que afetam o patrimônio; a depreciação dos bens públicos e o registro de alguns bens de uso comum no patrimônio público são apenas alguns exemplos do enfoque patrimonial dado a nova contabilidade a ser aplicada ao setor público no Brasil. Outro ponto de destaque é o plano de contas nacional, elaborado com o objetivo de promover a consolidação das contas públicas entre os entes da Federação. Dessa forma, teremos uma contabilidade pública em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis. O artigo foi elaborado utilizando a pesquisa bibliográfica de alguns autores, portarias e resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

**Palavras-chave:** Contabilidade pública; Convergência; Patrimônio.

## ABSTRACT

The convergence of accounting standards to international standards government has relied on the efforts of various organizations, including the Federal Accounting Council and the National Treasury. There are several changes in Brazilian public accounting system. The shareholders ratified as the object of study of public accounting by Brazilian Accounting Standards apply to public sector, the interpretation of accounting principles aimed at the public sector to adopt the accrual basis of revenue recognition in affecting the property; depreciation public goods and the registration of some goods in common use on public property are just some examples of the focus given to the new equity accounting being applied to the Brazilian public sector. Another highlight is the national accounting plan, developed with the objective of promoting the consolidation of public accounts between members of the Federation. Thus, we have a public accounting in accordance with the principles of public administration, with the laws of public finance and budgeting and the accounting rules and principles. The article was prepared using the literature

---

\* MOTA, Maria do Carmo de Mendonça. Funcionária do Banco do Estado de Sergipe, ocupante do cargo Técnico Bancário I. Pós-graduanda em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe-FANESE, sob a orientação do professor Vanderson da Silva. E mail: cacaumendse@hotmail.com

of some authors, ordinances and resolutions issued by the Federal Accounting Council and the National Treasury.

**Keywords:** Public accounting; Convergence; Heritage.

## INTRODUÇÃO

A Contabilidade, em seus diversos ramos, encontra-se em um processo amplo de convergência às normas internacionais. Esse processo atingiu de sobremaneira a contabilidade societária brasileira com a publicação da Lei nº 11.638/07, que modificou a Lei das Sociedades por Ações, de nº 6.404/76, principalmente em suas disposições de natureza contábil. Nesse sentido, diversos organismos profissionais, governamentais, acadêmicos e pesquisadores uniram-se para adequar, também, a Contabilidade Pública aos padrões internacionais.

A convergência e harmonização das normas contábeis, no âmbito governamental, ganharam amplitude com a publicação da Portaria nº 184/2008, editada pelo Ministério da Fazenda, a qual estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, ficará responsável por editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC (Federação Internacional de Contadores) e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aplicadas ao setor público.

O objetivo do presente trabalho é verificar as principais alterações que estão ocorrendo no sistema contábil público brasileiro, em virtude da convergência às normas internacionais de contabilidade, e assim fazer um relato sobre os diversos organismos utilizados na busca pela concretização desse processo.

Além disso, serão analisadas as principais resoluções, portarias, decretos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional; especificar-se-ão os órgãos que serão obrigados a adotar essas novas regras; identificar-se-ão as principais alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para receitas e

despesas; além do papel da transparência e da evidenciação no âmbito governamental.

Destaque-se que a escassez de bibliografia e de trabalhos científicos na matéria dificulta o acompanhamento de tudo que foi criado e está sendo feito para a convergência às normas internacionais. Dessa forma, pretende-se fornecer dados para outros profissionais e usuários da contabilidade.

A pesquisa é do tipo exploratória, qualitativa e bibliográfica, baseada em pesquisa bibliográfica de alguns autores, portarias e resoluções editadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

## **O PAPEL DA TRANSPARÊNCIA E DA EVIDENCIAÇÃO**

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não trouxe mudanças significativas no modo de fazer contabilidade, mas exigiu que se extraísse dela um volume maior de informações, para que estas fossem utilizadas no controle dos gastos públicos e tornassem as contas públicas ainda mais transparentes.

O termo transparência no setor público está intimamente ligado com a responsabilidade fiscal de cada gestor, ou seja, representa a capacidade de informar e explicar seus atos por meio de instrumentos previstos na LRF em seu artigo 48:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Com a edição da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), fica demonstrada a intenção do legislador em fortalecer cada vez mais a transparência e ampliar o controle das contas públicas. A LRF determina, ainda, que a transparência da gestão fiscal seja assegurada mediante o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, no período de elaboração e discussão do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Assim, enquanto a transparência está diretamente ligada à execução do orçamento e reflete fielmente as ações dos gestores com a coisa pública, a evidenciação orienta os sistemas contábeis para o patrimônio, objeto de estudo da contabilidade, desde a edição da Lei nº 4.320/64. Fato que, até então, manteve-se

despercebido por parte de todos que estudam e aplicam a contabilidade pública. A expressão evidenciar significa “mostrar com clareza, comprovar de modo a não oferecer dúvidas” (SILVA, 2009, p.346).

O termo evidenciar está presente em vários artigos da lei nº 4.320/64, dentre eles:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados;

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

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

Percebe-se que a evidenciação está intimamente relacionada aos princípios contábeis da competência e da oportunidade. Este dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram; já aquele estabelece que as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Assim, o novo modelo de contabilidade a ser aplicado aos entes públicos adotará o regime de competência para o registro dos atos e fatos no sistema patrimonial e continuará adotando o regime misto na execução orçamentária, o qual reconhece as receitas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência. Dessa forma, haverá a demonstração da real evolução do patrimônio, sem deixar de lado o cumprimento dos princípios orçamentários.

## **O ENFOQUE PATRIMONIAL NA CONTABILIDADE PÚBLICA**

### **1 A VISÃO PATRIMONIALISTA**

A Contabilidade Pública é o ramo da ciência contábil que estuda, orienta, registra e controla todos os atos e fatos da administração pública, gerando informações para a tomada de decisões por parte do gestor público como forma de melhor gerir a coisa pública (LIMA e CASTRO, 2007).

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias [...] (KOHAMA, 2003, p.47).

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.1-NBC T 16.1 (2008) conceitua a Contabilidade Pública como:

O ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Diante dos conceitos elucidados acima, é notória a visão patrimonialista dada à contabilidade aplicada ao setor público a partir das NBCASP aprovadas pelo CFC. O patrimônio, objeto de estudo da contabilidade, passa a ser evidenciado como forma de atender aos princípios e normas contábeis e o orçamento assumirá papel secundário no processo de controle e prestação de contas por parte dos gestores públicos.

Os princípios de contabilidade estão consagrados na Resolução CFC nº 750/1993, os quais são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. Destarte, o CFC por meio da Resolução 1.111/07 aprovou o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, que trata da interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

A partir da interpretação de tais princípios, todos os normativos (resoluções, portarias, manuais e o plano de contas) expedidos pelo CFC e pela STN estarão correlacionados. Vale ressaltar que a Resolução 1.111/07 precisa ser revista pelo CFC, já que a Resolução 1282/2010 revogou o princípio da atualização monetária e modificou a Resolução 750/93.

A edição das NBCASP gera um novo entendimento de como se registrar as receitas no setor público, ou seja, “deve-se entender que o impacto no patrimônio ocorre com o registro da receita em função de seu fato gerador, observando por consequência os princípios contábeis da competência e da oportunidade” (QUINTANA *et al*, 2011). Nesse aspecto, no Manual de Receita Nacional (2008), observa-se que é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as

alterações patrimoniais e orçamentárias da entidade, como forma de cumprir os princípios de contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

Dessa forma, a receita precisa ser reconhecida sob dois enfoques: o orçamentário e o patrimonial. No tocante ao aspecto orçamentário, as receitas e despesas obedecem ao artigo 35 da lei nº 4.320/64, o qual estabelece que “pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”. Esse artigo tem forte ligação com o princípio orçamentário do equilíbrio financeiro, o qual especifica que “as despesas deverão acompanhar a evolução das receitas” (CARVALHO, 2007, p.73).

Quanto ao aspecto patrimonial, os atos e fatos que afetam o patrimônio público serão evidenciados pelo regime de competência, registrando-os no momento da ocorrência de seus fatos geradores, independentes de recebimento ou pagamento. Tal enfoque serve para mostrar que os resultados, na nova contabilidade, demonstrarão de forma mais fidedigna a real situação do patrimônio, uma vez que serão acrescidos de informações como valores tributários a receber, depreciações e provisões para passivos que no curso do exercício serão reconhecidos.

## **2 O CAMPO DE APLICAÇÃO**

A contabilidade pública é aplicada às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), suas respectivas autarquias e fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público, e de forma excepcional, às empresas públicas e sociedade de economia mista, quando estas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

A NBC T 16.1 (2008) caracteriza, em sentido amplo, como entidade do setor público os órgãos, fundos e 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.

Nesse sentido, a norma institui que o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público abrange todas as entidades anteriormente citadas. No entanto, faz uma separação no tocante a observância e aplicação das

normas contábeis públicas, as quais devem ser integralmente seguidas pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais, e parcialmente observadas pelas demais entidades (aquelas que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades) no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

## **A CONTRIBUIÇÃO DO CFC E DA STN**

A necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, assim como às novas exigências da sociedade por maior transparência, tornaram urgentes a edição de normas de contabilidade para o setor público no mesmo ritmo e padrões exigidos para o setor privado.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciou o processo de convergência em 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução nº 1.055/05, o qual tem por objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, [...], visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005, p.3)

Em 2007, o CFC instituiu o Comitê Gestor de Convergência Brasil, por meio da Resolução 1.103/07, e editou a Resolução nº 1.111/07 que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Esta resolução trata dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, a qual será utilizada na construção dos normativos a serem editados pelo CFC e STN. “O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam” (CFC, 2007).

Já o objetivo do comitê é contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil, buscando por meio da reforma contábil e de auditoria, uma maior transparência das informações financeiras utilizadas pela sociedade e pelo mercado, além do aprimoramento das práticas da profissão, considerando sempre a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Nesse mesmo ano, a STN publicou a Portaria nº 136/07, a qual cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, responsável pela

análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O grupo técnico tem caráter consultivo.

Diante de todo esse cenário, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria nº 184/08 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, às técnicas, à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. E assim, produzir informações contábeis transparentes e que possam ser compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização.

Dando continuidade ao processo de convergência, o CFC aprovou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), tendo como objetivo oferecer uma nova estrutura conceitual para a contabilidade pública com base nos fundamentos da doutrina contábil:

- NBC T SP 16.1-Conceituação, objeto e campo de aplicação;
- NBC T SP 16.2-Patrimônio e sistemas contábeis;
- NBC T SP 16.3-Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil;
- NBC T SP 16.4-Transações no setor público;
- NBC T SP 16.5-Registro contábil;
- NBC T SP 16.6-Demonstrações contábeis;
- NBC T SP 16.7-Consolidação das demonstrações contábeis;
- NBC T SP 16.8-Controle Interno;
- NBC T SP 16.9-Depreciação, amortização e exaustão;
- NBC T SP 16.10-Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

Nesse sentido, merece destaque o Decreto nº 6.976/2009 que dispõe sobre o sistema de contabilidade federal, o qual tem como objetivo a padronização e consolidação das contas nacionais, a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade e o acompanhamento contínuo das normas

contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Diversas portarias foram aprovadas pela STN com o intuito de consolidar as contas públicas. Em vigência, podemos destacar as Portarias nº 664 e 665, ambas do ano de 2010, responsáveis pela 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). A Portaria 664 aprovou os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos que deverão ser adotados pelos entes, de forma obrigatória, a partir de 2011. Nesta mesma portaria, foram aprovados o plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) e as demonstrações contábeis que serão adotadas de forma obrigatória a partir de 2012 pela União, Estados e Distrito Federal e 2013 pelos Municípios.

A Portaria 665 atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Variações do Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320/64. Os anexos da referida lei foram alterados e alguns incluídos conforme a Portaria STN nº 749/09, cuja atualização está prevista no Decreto nº 6.796/09 art. 7º, XXIV. Essa alteração é fruto das NBC T aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

## **INOVAÇÕES A PARTIR DAS NBCASP**

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) foram criadas com o intuito de harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais emitidos pela IFAC. A Federação Internacional de Contadores (IFAC)- *International Federal of Accountants* é uma organização que representa mundialmente a profissão contábil e se dedica a servir ao interesse público, por meio do desenvolvimento de padrões internacionais de contabilidade de alta qualidade, fortalecendo a profissão contábil e contribuindo para o desenvolvimento econômico internacional.

As NBCASP vêm reforçar o cumprimento dos princípios de contabilidade, da Lei Federal nº 4.320/64 e dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. A NBC T 16.1(2008) conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios

Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”. Delimita como seu objeto o patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, financeira, patrimonial como forma de apoio às tomadas de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Além disso, ela reforça o disposto no artigo 83 da Lei nº 4.320/64, o qual determina que a contabilidade deve evidenciar a situação de todas as pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública.

No tocante à classificação dos elementos patrimoniais, o Ativo e o Passivo serão classificados em circulante e não circulante de acordo com sua conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e exigibilidade (classificação das despesas por prazo de vencimento). A partir da NBC T 16.2 (2008) ocorre a junção dos subsistemas financeiro e patrimonial e o sistema contábil passa a contar com quatro subsistemas: orçamentário, patrimonial, custos e compensação.

Conceitos como planejamento, desempenho, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade passam a ser evidenciados dentro do sistema contábil público. A NBC T 16.3 (2008) conceitua o planejamento como o processo voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional e desta forma ratifica o princípio do planejamento preconizado pela LRF. Conceitua, também, a avaliação de desempenho como a ferramenta de gestão para aferição de aspectos como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

As transações no setor público são caracterizadas pela NBC T 16.4 como os atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público.

A NBC T 16.5 (2008) destaca que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos reconhecidos, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação da contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a

essência da Ciência Contábil, que seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

Além disso, a NBCT 16.5 (2008) orienta que:

Na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional de 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.

As notas explicativas passam a ser parte integrante das demonstrações contábeis, sendo que as informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou constantes nas demonstrações contábeis.

A partir da NBCT 16.6, duas novas demonstrações passam a elencar o rol dos demonstrativos a serem elaborados pela contabilidade: a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Esta, aliada ao subsistema de custos, possibilitará aos administradores públicos verificar a viabilidade de executar ou não determinados serviços. A DRE será elaborada de forma facultativa pelos entes da Federação, conforme estabelecido na Portaria STN 665/2010, art.5º.

A consolidação das demonstrações contábeis, conforme a NBC T 16.7 (2008), “objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social”. Dessa forma, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 da Lei 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação das contas dos entes da Federação.

A NBC T 16.8 estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, visando à preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Outro ponto de destaque na NBC T 16.9 é a depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos. No tocante ao registro, a norma estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e

a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Alguns ativos, como obras de artes, antiguidades, bens com interesse histórico, animais que se destinam à exposição e à preservação, os terrenos rurais e urbanos e os bens de uso comum que absorveram e absorvem recursos, considerados tecnicamente de vida útil indeterminada, não estão sujeitos ao regime de depreciação.

Segundo KOHAMA (2003, p.194), “**Os bens de uso comum do povo** são conhecidos como *Bens de Domínio Público*, pois são utilidades postas à disposição do povo de forma gratuita ou remunerada, conforme dispuser a legislação específica”. Dessa forma, os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, passam a ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle e a mensuração será realizada pelo valor de aquisição ou pelo valor de produção e construção.

Nesse contexto, a contabilidade passará a efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos públicos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre tais bens possibilitará o acompanhamento dos custos, o que tornará possível, por exemplo, verificar o custo anual de manutenção de uma rodovia.

A NBCT 16.10 (2008) estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, determina que as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados sejam reavaliadas anualmente e a cada quatro anos, as demais contas ou grupo de contas.

## **PLANO DE CONTAS NACIONAL**

A Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor público (PCASP) adequado aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

O PCASP é formado por uma relação padronizada de contas, tabela de atributos contábeis e por lançamentos típicos padronizados. Atende às necessidades dos entes da Federação e dos demais usuários da informação contábil e está em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis. Dessa forma, o PCASP permite a consolidação das contas públicas conforme determinação da LRF e Decreto nº 6.976/2009.

Caberá a cada ente da federação utilizar a estrutura padronizada do PCASP para elaborar o seu plano de contas, tendo a flexibilidade de detalhar os níveis inferiores. De acordo com a Portaria STN 665/10, o plano de contas aplicado ao setor público será adotado de forma obrigatória, a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal e 2013 pelos Municípios.

O Plano de Contas da União já se encontra disponível no site da STN, editado até o sétimo nível e tendo por base o PCASP. Assim, apoiará o processo de construção dos planos de contas dos Estados, Distrito federal e Municípios.

## **CONCLUSÃO**

Depreende-se, diante do exposto, que a contabilidade pública caminha a passos largos no processo de convergência e harmonização das normas contábeis. A necessidade de convergir os padrões contábeis públicos às normas internacionais tornou-se imprescindível diante do estágio de desenvolvimento do país. Esforços, em todos os sentidos, têm se somado para a concretização de tal processo. O CFC e a STN têm papéis decisivos nas mudanças ocorridas no sistema contábil público brasileiro.

A interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, feita pelo CFC, trouxe avanços significativos à contabilidade pública. Tanto as NBCASP publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, quanto os manuais, portarias e o plano de contas editado pela Secretaria do Tesouro Nacional foram elaborados respeitando os Princípios de Contabilidade. Vale ressaltar o enfoque patrimonial dado a contabilidade pública em virtude do cumprimento de tais princípios.

Por conseguinte, temos as NBCASP que trouxeram conceitos antes só aplicáveis à contabilidade privada. O patrimônio como objeto de estudo, a

contabilização da depreciação dos bens públicos e a busca pela adoção de um sistema de custos que possa medir a eficácia e eficiência da administração pública são apenas alguns exemplos inovadores. A STN, por meio de seus manuais e portarias, promove o apoio aos entes da Federação.

Portanto, a STN, órgão central do sistema de Contabilidade Federal, cumpre o que determina a Portaria 184/08, servindo agora de suporte para os demais entes públicos, para que estes possam realizar uma contabilidade transparente e harmônica.

## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.** Dispões sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 20 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilização na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 16 de abril de 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 15 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Manual de receita nacional:** aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional,

Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/Manual\\_Receita\\_Nacional\\_30102008\\_MTCASP.pdf](http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Receita_Nacional_30102008_MTCASP.pdf)>. Acesso em: 03 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 136, de 08 de março de 2007.** Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_136\\_2007.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf)>. Acesso em: 06 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 21 de dezembro de 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010.** Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_664\\_2010.pdf](http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf)>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010.** Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_665\\_2010.pdf](http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf)>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009.** Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_749\\_Atualizacao\\_Anexos\\_Lei\\_4320.pdf](http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf)>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2011.

CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira.** Rio Grande do Sul, revista CRCRS, 2008.

Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08\\_diego.pdf](http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf)>. Acesso em: 07 de janeiro de 2011.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria, prática e mais de 700 exercícios. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 750, de 31 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 20 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.055, de 24 de outubro de 2005**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1055.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc)>. Acesso em: 30 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.103, de 05 de outubro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1103.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc)>. Acesso em: 06 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1111.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc)>. Acesso em: 31 de janeiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1128.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1129.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1130.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1130.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1131.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1131.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1132.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1132.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1133.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1134.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1134.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1137.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_113.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_113.doc)>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.282, de 02 de junho de 2010.** Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc)>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbisom Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

SANTOS, Lenir Galvani dos. **Novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público**. Rio Grande do Sul, 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/11131/1/Tendencia-da-Contabilidade-Publica-no-Brasil-/pagina1.html>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.