



Contabilidade,
Gestão e
Governança

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil

The Brazilian Accounting Standards applied to the public sector and the accounting public brazilian legislation: a comparative analysis by the light of the accounting theory

Diana Vaz de Lima¹, Cláudio Moreira Santana², Marianne Antunes Guedes³

RESUMO

Em um contexto de desenvolvimento de diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade Pública brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade publicou, em 2008, as primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), visando contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. Diante desse cenário, o presente estudo compara a Lei nº. 4.320/64, a Lei nº. 101/00 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil. Os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria Contábil.

Palavras-chave: Contabilidade aplicada ao setor público; legislação contábil pública; Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público; teoria contábil.

ABSTRACT

In a context of development of strategic directives for the improvement of the Public Brazilian Accountancy, the Federal Council of Accountancy published, in 2008, the first Standards of Accountancy applied to the Public Sector (NBC T 16), aiming to contribute to the strengthening and the convergence of accounting standards in national extent, so that, besides carrying out the legal and formal aspects, the Public Brazilian Accountancy reflects the essence of the government transactions and his financial reporting. Before this scenery, the present study compares the Law nº 4.320/64, the Law nº 101/00 and the Brazilian Standards of Accountancy applied to the Public Sector to check the adherence of the legislation to the accounting criteria of mensuration, recognition and disclosure presents in the accounting theory. The results showed that in spite of presenting themselves landmarks of the accounting public Brazilian legislation, the Law nº 4.320/1964 and the Law of Fiscal Responsibility (LRF) did not incorporate in his essence the bases of the Accounting Theory.

Key-words: Accountancy Devoted to the Public Sector; Accounting Public Legislation; Brazilian Standards of Accountancy Devoted to the Public Sector; Accounting Theory.

¹ Universidade de Brasília - UnB. E-mail: diana_lima@unb.br

² Universidade de Brasília - UnB. E-mail: cldsantana@unb.br

³ Universidade de Brasília - UnB. E-mail: marianneaguedes@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 recebeu a Lei 4.320/1964 como normalizadora do direito financeiro do setor público, que acabou por constituir-se no principal diploma legal da Contabilidade Pública brasileira. Passados 12 anos da promulgação da Constituição, foi editada, em 2000, a Lei Complementar nº. 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), constituindo-se, também, como ponto de referência.

Recentemente, tendo como perspectiva a modernização e o aperfeiçoamento da gestão voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio público e para o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços fundamentados em três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública e a convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Um dos resultados dessa iniciativa foi a publicação pelo CFC, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), objetivando contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio.

Diante do exposto, o presente estudo verifica se os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes nas NBC T 16 estão contemplados na legislação contábil em vigor aplicada ao setor público, com a perspectiva de contribuir em futuras alterações na legislação que regulamenta os procedimentos contábeis aplicados ao setor público, bem como na melhoria da qualidade da informação contábil junto aos seus usuários.

2 ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGAIS

2.1 Conceito, objeto e objetivo

A NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, publicada pela Resolução CFC 1.128/2008, estabelece que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas

contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A Norma ressalta que o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, entendido este como 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.

Quanto ao objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T 16.1 estabelece que a ela cabe

[...] 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; à adequada prestação de contas; e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (NBC T 16.1, item 4).

Tem-se, portanto, que os órgãos e entidades do setor público, tais quais as empresas e organizações privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente e que deve ser registrado e controlado na contabilidade, para que os administradores públicos acompanhem a evolução do patrimônio público e avaliem se os objetivos da entidade pela qual são responsáveis estão sendo atingidos, bem como para que a sociedade possa verificar como os recursos públicos estão sendo aplicados.

2.2 Legislação aplicada

A Contabilidade Pública tem como fundamento legal o art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual uma lei complementar deve estabelecer normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. Este dispositivo recebeu, parcialmente, sob a ordem constitucional a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

No corpo da Lei nº 4.320/64, é reservado o Título IX para tratar da Contabilidade Pública, abordando os aspectos a serem observados em quatro capítulos: (1) Disposições Gerais, (2) Da Contabilidade

de Orçamentária e Financeira, (3) Da Contabilidade Patrimonial e Industrial e (4) Dos Balanços. Entre outros assuntos, os capítulos dispõem sobre o método das partidas dobradas e sobre as demonstrações contábeis a serem elaboradas, quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial.

Outra referência legal importante é a Lei Complementar nº. 101/2000 - conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) -, que regulamenta o art. 163, inciso I, da Constituição Federal de 1988, contemplando as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Do ponto de vista contábil, a LRF trata da escrituração e consolidação das contas, visando à transparência e ao controle das contas públicas. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários, e, conseqüentemente, contribuem para a evidenciação das informações sobre a gestão da coisa pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Adicionalmente à Lei nº 4.320/1964 e à Lei Complementar nº. 101/2000, ao longo dos anos, outros regulamentos vêm sendo publicados, com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos contábeis do ponto de vista patrimonial. Exemplo disso são as portarias, as instruções normativas e os manuais de procedimentos contábeis expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

2.3 A Contabilidade pública e a teoria da contabilidade

2.3.1 A importância de um arcabouço conceitual

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 84), o referencial conceitual acerca da Contabilidade surgiu por meio de um processo de busca pelos princípios, em que foi verificada a importância do estabelecimento de padrões. Citando o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), os autores esclarecem que os padrões de Contabilidade devem ser medidos “[...] em termos do seu valor para a sociedade como um todo, em termos da criação de um sistema de informação financeira confiável.” Assim, as regras contábeis destinam-se a “[...] proporcionar informação relevante e confiável sobre a qual as decisões econômicas possam se apoiar com um grau razoável de segurança.” (BERESFORD apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 84-85).

A Ciência Contábil está fundamentada num arcabouço teórico que contempla padrões e princípios, denominado Teoria da Contabilidade. Esta, se-

gundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 32), “[...] pode ser definida como um conjunto coerente de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos que formam um quadro geral de referência para a investigação da natureza da Contabilidade.”.

Como referencial conceitual, a Teoria da Contabilidade possibilita a padronização dos procedimentos contábeis, constituindo, assim, um meio para que se possam compreender, analisar e comparar a informação. Para os profissionais de Contabilidade, a Teoria Contábil representa o alicerce conceitual que possibilita a interpretação dos fatos e eventos econômicos cuja contabilização ainda não esteja suportada pela regulação contábil. A sólida definição dos principais conceitos contábeis serve de base para a correta aplicação em situações práticas (NIYAMA; SILVA, 2008) e orienta novas práticas e novos procedimentos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Portanto, a não-observância desse arcabouço conceitual pode levar a interpretações enviesadas e comprometer a confiabilidade da informação que se queira evidenciar, tanto no setor público quanto no setor privado. Segundo o *Internacional Accounting Standards Board* (apud NIYAMA; SILVA, 2008), a estrutura conceitual da Doutrina Contábil pode ser aplicada a todas as entidades, sejam elas privadas ou públicas.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), é necessário definir explicitamente ativos e passivos e analisar especificamente a sua natureza básica. Para Niyama e Silva (2008, p. 117), a “[...] sólida definição dos principais conceitos contábeis serve de base para a correta aplicação em situações práticas.”.

O Ativo, segundo a definição do IASB (apud NIYAMA; SILVA, 2008, p. 118), é “[...] um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados, do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.”. Para adaptar este conceito ao setor público, é preciso considerar que as decisões de aplicação de recursos nos Ativos não possuem a preocupação com a apuração do lucro líquido. Assim, na área pública, o desafio está na mensuração dos benefícios sociais que serão gerados pelos ativos por meio da prestação dos serviços públicos. Para a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis, publicado pela Resolução CFC 1.129/2008, o Ativo

[...] compreende os direitos e bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro (NBC T 16.2, item 4, a).

No caso do Passivo, citando novamente o IASB, Niyama e Silva (2008, p. 146) preceituam que o

mesmo constitui uma “[...] obrigação presente da entidade, resultante de eventos passados, cuja liquidação se espera resulte em um desembolso de recursos pela entidade, contendo benefícios econômicos.”. Contudo, da mesma forma que o Ativo, o conceito de Passivo deve ser adaptado à realidade do Setor Público. Nesse sentido, a NBC T 16.2 estabelece que no grupo do Passivo devem estar compreendidas “[...] as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.” (item 4, b).

A partir dos conceitos de Ativo e Passivo, obtém-se o de Patrimônio Líquido (PL). Segundo a estrutura conceitual do IASB (apud NIYAMA; SILVA, 2008, p. 174), o PL representa “[...] o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.” A NBC T 16.2 reforça esta definição ao afirmar que o patrimônio líquido “[...] representa a diferença entre o ativo e o passivo.” (item 4, c).

2.3.2 A teoria da contabilidade e as NBCASP

Atualmente, a Teoria Contábil tem passado por um momento de transição. Observa-se uma maior proximidade entre ela e as práticas contábeis e “[...] uma grande discussão sobre temas como convergências de normas contábeis, padronização, aplicação da contabilidade em setores específicos, entre outros.”. (NIYAMA; SILVA, 2008, p. ix).

A tendência de padronização de procedimentos contábeis e de convergência também está presente no Setor Público, tanto que a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial, elaborou as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*Internacional Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mutações no patrimônio líquido no âmbito do Setor Público.

Segundo informações apresentadas pelo auditor principal do *Inter-American Development Bank – BID*, Ronaldo J. Rotter, no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, (CFC, 2008), a Costa Rica é o melhor exemplo na região, já que adotou as IPSAS ainda em 1998, tendo implementado 21 pronunciamentos dos seus 26 pronunciamentos. O Peru formalizou a adoção das IPSAS, mas ainda não as implementou. O Uruguai, desde 2004, estabeleceu as IPSAS como

padrão apenas para o orçamento. O Canadá estabeleceu um Comitê do Setor Público para estabelecer normas para a Contabilidade, porém as IPSAS ainda não são adotadas por lá.

Ainda segundo Rotter, a Austrália e a Nova Zelândia não adotam as IPSAS, mas possuem um bem estabelecido sistema governamental usando o *International Financial Reporting Standards – IFRS* (padrões de relatórios financeiros internacionais voltados para o setor empresarial), contudo, devido aos problemas enfrentados em sua implementação, já estão pensando em adotar as IPSAS nos próximos 2 a 3 anos. A Inglaterra também adota as IFRS para o governo, e seus gestores estão pensando em designar as IPSAS como segundo padrão. A Comissão Europeia e as diversas entidades do Sistema das Nações Unidas também estão em processo de implementar as IPSAS. (CFC, 2008).

No Brasil, o CFC, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis e de membro da IFAC, instituiu grupo de trabalho para desenvolver as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em consonância com os fundamentos das IPSAS. As normas elaboradas foram submetidas a audiências públicas, com espaço para discussão e apresentação de sugestões. Como resultado desse trabalho, as dez primeiras normas foram publicadas ao final de 2008, trazendo as seguintes temáticas:

- a) NBC T 16. 1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- b) NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- c) NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil;
- d) NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- e) NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- f) NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- g) NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- h) NBC T 16.8 – Controle Interno;
- i) NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- j) NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Em resumo, as dez primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

3 ANÁLISE COMPARATIVA: LEI N.º. 4320 X LRF X NBCASP

Objetivando verificar a adequação da legislação aplicada ao Setor Público em vigor (Lei 4.320/64 e LRF) e os fundamentos da teoria contábil presentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), foi efetuada análise comparativa confrontando-se os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação contemplados na Teoria da Contabilidade, sendo realizada uma revisão bibliográfica das normas nacionais e internacionais que tratam da matéria.

Ao dispor sobre o reconhecimento e a mensuração, a Teoria da Contabilidade busca orientar para o correto procedimento em situações práticas relativas aos elementos patrimoniais, a fim de que a informação contábil reflita a verdadeira situação patrimonial e possa embasar a tomada de decisões. Nesse sentido, é preciso que as informações sejam apresentadas adequadamente aos usuários da Contabilidade.

3.1 Critérios de mensuração

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), em Contabilidade, a mensuração representa o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, pelos quais estes devem ser reconhecidos. Para que a mensuração seja feita, é “[...] preciso ser selecionado um atributo específico a ser medido.” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 304).

Segundo a Resolução CFC n.º. 1.121/2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis, “[...] diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis.” (item 100). Essas bases incluem o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (de realização ou de liquidação) e o valor presente.

Conforme Niyama e Silva (2008), a base de avaliação utilizada no Brasil para os Ativos é o custo histórico, normalmente combinado com outras bases de avaliação. No caso dos Passivos, de maneira geral, a mensuração é feita pelo valor atualizado da data de publicação do balanço.

Verificou-se que a Lei n.º. 4.320/64 apresenta explicitamente, em seu art. 106, os critérios para a avaliação dos bens móveis, dos bens imóveis, dos bens de almoxarifado e dos títulos de renda. Além disso, a lei determina, de maneira abrangente, o cri-

tério de avaliação dos demais bens, direitos ou obrigações, ao dispor que os débitos e os créditos sejam avaliados por meio do valor nominal. A LRF, por sua vez, não trata de critérios de avaliação e nem de mensuração.

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, publicada pela Resolução CFC 1.137/2008, faz distinção entre os conceitos de avaliação e de mensuração. Segundo a NBC T 16.10, a mensuração consiste na “[...] constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.” Já a avaliação é 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.”

A NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC 1.132/2008, dispõe que “[...] 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.” (item 23).

Como a LRF não trata dos critérios de avaliação e nem de mensuração, o estudo comparou o disposto na Lei 4.320/1964 e o disposto nas NBC T 16 (Quadro 1).

Por meio das informações apresentadas no Quadro 1, é possível perceber que a Lei n.º 4.320/64 apresenta explicitamente os critérios de avaliação para três dos itens selecionados para a comparação, exigindo que o profissional de contabilidade utilize-se de inferências para a mensuração do item a ser reconhecido. A NBC T 16.10 traz expressamente critérios para avaliação e mensuração das disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.

Com relação ao método de avaliação empregado para o Ativo Imobilizado, a NBC T 16.10 apresenta um avanço em relação à legislação contábil aplicada ao setor público em vigor, ao estabelecer que no caso de bens de uso comum (ruas, estradas, parques, praças, entre outros) devem ser incluídos no Ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos à sua atividade operacional, devendo sua mensuração ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção (itens 30 e 31), vale ressaltar que pela prática contábil do setor público, normalmente esses bens não integram o patrimônio das entidades públicas.

Quadro 1 - Comparação entre os critérios de mensuração e avaliação apresentados pela Lei nº. 4.320/64 e pelas NBCASP.

ITENS	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO	
	LEI Nº. 4.320/64	NBCASP
Aplicações Financeiras	Por inferência , considera-se o valor nominal ou não atualizado (utilizado para os créditos).	Trata apenas das aplicações de liquidez imediata, estabelecendo o valor original atualizado até a data do Balanço Patrimonial.
Estoques	Critério explícito . Valor da compra, segundo o seu valor médio ponderado.	Valor de aquisição/de produção/de construção ou o valor de mercado; desses, o menor. Saídas são avaliadas pelo custo médio ponderado.
Investimentos Permanentes	Por inferência , utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição.	Método de Equivalência Patrimonial, para as participações em empresas e consórcios públicos sobre cuja administração se tenha influência significativa; e custo de aquisição para as demais participações.
Imobilizado	Critério explícito . Apresenta o critério para bens móveis e imóveis: valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção. Infe-re-se que deve ser feita a depreciação.	Valor de aquisição, de produção ou de construção deduzido da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>).
Intangível	Por inferência , utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição .	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 (<i>impairment</i>).
Diferido	Por inferência , utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição .	Custo incorrido 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 (<i>impairment</i>).
Direitos, Títulos de Crédito e Obrigações	Critério explícito . Valor Nominal (não atualizado).	Valor Original (valor de consenso entre as partes).
Provisões	Não contempla.	Estimativas pelos prováveis valores de realização, para ativos, e de reconhecimento, para passivos.
Reavaliação	Por inferência , considera-se o valor pelo qual o bem seria adquirido, produzido ou construído atualmente.	Valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial.

3.2 Critérios de reconhecimento

Niyama e Silva (2008) afirmam que o processo de reconhecimento na Contabilidade diz respeito à incorporação de um item nas demonstrações contábeis desde que este se enquadre na definição. Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 288), “[...] *quando um recurso ou uma obrigação aparece numa demonstração de posição financeira, diz-se que foi reconhecido*.”.

Desta forma, no caso do Ativo, além da verificação sobre as características próprias, deve-se analisar a materialidade, no que diz respeito à expres-

sividade do valor; a probabilidade de ocorrência, relacionada à incerteza com que o benefício econômico irá ocorrer; e a confiabilidade da avaliação, pois a mensuração deve ser confiável para o reconhecimento. Quanto ao Passivo, o primeiro passo para o reconhecimento é satisfazer a sua definição, seguido da condição de este ser mensurável em bases confiáveis (NIYAMA; SILVA, 2008, p. 149).

Na análise efetuada, não foram encontrados elementos que possam corroborar no sentido de que a legislação contábil pública brasileira disponha sobre os critérios para reconhecimento de Ativos e de

Passivos. Por outro lado, a NBC T 16.5 – Registro Contábil apresenta que:

- a) As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem (item 19);
- b) Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência (item 20);
- c) 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 (item 21).

Outro avanço trazido pela NBC T 16.5 está em reconhecer que 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 (item 22).

3.3 Critérios de evidenciação

Segundo Iudícibus (2004, p. 129), a evidenciação, também chamada de *disclosure*,

[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informações para o usuário.

Para Silveira (2006, p. 54), a evidenciação contábil é “[...] *muito mais do que a simples prestação de informações*”, pois deve “[...] *atender aos objetivos qualitativos da informação contábil e, acima de tudo, ser útil para o processo de tomada de decisões de seus usuários.*”. Assim, mais do que a divulgação de Demonstrações Contábeis, a evidenciação considera a qualidade da informação contábil. Nessa linha, Niyama e Gomes (1996, apud SILVEIRA, 2006, p. 54) dispõem que a *disclosure*

[...] diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que

de alguma forma influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro.

Conforme Iudícibus (2004), a informação contábil pode ser evidenciada de várias formas: demonstrações contábeis, informações entre parênteses, notas explicativas, quadros e demonstrativos suplementares, entre outras, o que atenderia as três questões fundamentais apresentadas por Dias Filho (2000): os destinatários da informação, o conteúdo adequado e as formas de evidenciá-la.

Da análise da legislação contábil aplicável ao Setor Público, verificou-se que a LRF, como uma lei fiscal, não estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas, apenas citando a Demonstração das Variações Patrimoniais (art. 50, VI) e o Balanço Orçamentário (art. 52, I). Por outro lado, a LRF exige a elaboração e encaminhamento para os órgãos de fiscalização e controle de demonstrativos fiscais, contemplando informações de natureza orçamentária e financeira, distribuídos nos anexos de riscos fiscais e metas fiscais, e no relatório resumido da execução orçamentária (RREO) e relatório de gestão fiscal (RGF), contemplando, basicamente, informações de natureza orçamentária e financeira.

As demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64 apresentam estruturas peculiares, fundamentadas no controle do orçamento público, tendo seus ativos e passivos estruturados para verificar déficits e superávits ao longo dos anos (LIMA; CASTRO, 2007), quais sejam: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. Além das demonstrações contábeis propriamente ditas, de acordo com a Lei 4.320/64, devem ser apresentados quadros demonstrativos trazendo a receita e a despesa segundo categorias econômicas, bem como a dívida fundada interna, a dívida flutuante, entre outros.

Analisando-se o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, verificou-se que a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.133/2008, procurou preservar a estrutura das Demonstrações Contábeis previstas na Lei nº 4.320/64, acrescentando duas novas demonstrações (Fluxo de Caixa e Resultado Econômico) e exigiu a elaboração de notas explicativas às demonstrações. No corpo da Norma, algumas diferenças podem ser observadas na estrutura do Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro (discriminação da receita e da despesa), na Demonstração das Variações Patrimoniais (variações quali-

tativas e variações quantitativas) e no Balanço Patrimonial (cujos elementos devem ser classificados como circulantes ou não circulantes, de acordo com os atributos de conversibilidade e exigibilidade, e não em função ou não de autorização legislativa).

Para o critério de evidenciação, a NBC T 16.6 determina também que as demonstrações contábeis devem ser disponibilizadas à sociedade por meio da publicação em imprensa oficial, remessa aos órgãos de controle, disponibilização em local público de livre acesso e disponibilização em meios de comunicação eletrônicos e de acesso público (item 11). Mas, a norma não estabelece prazos para a publicação das demonstrações.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar a adequação da legislação aplicada ao Setor Público em vigor (Lei 4.320/64 e LRF) e os fundamentos da teoria contábil presentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), confrontando-se os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação.

Com relação ao critério de mensuração, verificou-se que a legislação em vigor carece de conceitos e apresenta métodos de avaliação parciais, enquanto as NBC T 16 estabelecem definições tanto de mensuração e avaliação, bem como dos métodos empregados para avaliar ou mensurar os itens, em conformidade com a doutrina contábil.

Quanto ao reconhecimento, na legislação contábil aplicável ao Setor Público há divergências quanto ao regime contábil a ser adotado, enquanto as NBC T 16 estabelecem que as receitas e despesas devem ser reconhecidas pelos respectivos fatos geradores (competência integral), independentemente do momento da execução orçamentária.

Sobre o critério de evidenciação, verificou-se que as demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº. 4.320/64 apresentam estruturas peculiares, fundamentadas no controle do orçamento público, enquanto a LRF exige a elaboração de demonstrativos fiscais, contemplando informações de natureza orçamentária e financeira.

Os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade no que se refere aos itens analisados, distanciando a legislação vigente da teoria contábil.

Percebe-se, pois, a necessidade da incorporação dos conceitos originários da teoria no corpo da

legislação contábil aplicada ao setor público, haja vista que um arcabouço conceitual sólido pode servir de orientação a profissionais em situações práticas e facilita a compreensão, a análise e a comparação da informação pelos usuários da Contabilidade Pública, visando evitar, assim, interpretações que possam comprometer a confiabilidade da informação contábil. Nesse sentido, verificou-se que as premissas presentes nas NBC T 16 podem contribuir para embasar as alterações na legislação contábil pública de forma que esta trate, com maior clareza, dos aspectos patrimoniais da Contabilidade Pública.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/1992 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 6/1994. 29ª ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2008.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 nov. 2008.

BRASIL. *Lei nº 4.320/64*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 13 nov. 2008.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 1.121*, de 28 de março de 2008, Aprova a NBC T 1 - Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121>. Acesso em: 13 nov. 2008.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 1.111*, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acesso em: 13 nov. 2008.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. *Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais*. Ronaldo J. Rotter. Gramado, Rio Grande do Sul, 28 de agosto de 2008.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de estudos FIPECAFI*, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000. Disponível em: < http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad24/Revista_24_Art_2.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVEIRA, Maria Lizete da. *O impacto dos padrões corporativos de ética, governança corporativa, responsabilidade social, sustentabilidade e transparência na volatilidade das ações de bancos latino-americanos*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Brasília, 2006. Disponível em: <http://bdtd.bce.unb.br/tesdesimplificado/tde_arquivos/38/TDE-2006-11-24T151130Z-466/Publico/Dissertacao_MLS.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2008.