

BENS PÚBLICOS: ANÁLISES DE REGISTROS CONTÁBEIS DOS BENS DE USO COMUM

PUBLIC PROPERTY: ANALYSES OF ACCOUNTING RECORDS OF COMMON USE PROPERTY

Fábia Jaiany Viana de Souza

Mestranda em Ciências Contábeis (UnB)

E-mail: fabiajaiany@yahoo.com.br

Maurício Corrêa da Silva

Mestre em Ciências Contábeis (UnB)

Professor Assistente da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Endereço: CCSA-DCC(UFRN) Av. Senador Salgado Filho, 3000 – Campus Universitário

CEP: 59.072-970 – Natal/RN - Brasil

E-mail: prof.mauriciocsilva@gmail.com

RESUMO

Os bens públicos são definidos pelo Código Civil Brasileiro como sendo os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno e todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem. O mesmo dispositivo classifica os bens públicos da seguinte forma: bens de uso comum (rios, mares, estradas ruas e praças); bens de uso especial (edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias) e os bens dominicais ou dominiais (bens sem destinação específica). Este estudo tem o objetivo de analisar os registros contábeis dos bens de uso comum determinado pela NBC T 16.10, com a perspectiva de sugerir mudanças na legislação. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, bibliográfica e qualitativa. Os resultados revelaram que o registro determinado pela NBC T 16.10 não reflete a situação financeira das entidades públicas e desse modo foram feitas sugestões de outros tipos de registros para alteração na legislação (contabilizar como ativo e passivo compensado e/ou como itens específicos de Ativo e Passivo), o que evidenciará a situação patrimonial e financeira das entidades públicas. Fica também a sugestão de incluir os conceitos dos bens de uso especial e os bens dominicais ou dominiais na revisão da referida norma.

Palavras-chave: Registro Contábil; Bens de Uso Comum; Imobilizado.

ABSTRACT

Public property is defined by the Brazilian Civil Code as the property of national domain belonging to the legal persons ruled by the internal public law and all others are private, regardless of the person to which they belong. The same provision classifies public property as follows: common use property (rivers, seas, roads, streets and squares); special use property (buildings or lots of land used by the federal, state or municipal administration, including the ones belonging to their original authorities) and the state property (property with no specific purpose). This study has as objective to analyze the accounting records of

Artigo apresentado no 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Recebido em 14.09.2012. Revisado por pares em 18.10.2012. Reformulado em 22.10.2012. Recomendado para publicação em 01.11.2012. Publicado em 17.12.2012.

common use property determined by NBC T 16.10, with a view of suggesting changes in legislation. The methodology used was exploratory, bibliographical and qualitative research. Results revealed that the record determined by NBC T 16.10 does not reflect the financial situation of public entities and therefore, suggestions of other types of record for changes in legislation were done (to account as offset asset and liability and/or as specific items of Asset and Liability), which will highlight public entities' patrimonial and financial situation. One must also note the suggestion of including the concepts of special use property and state property in the review of the foregoing legislation.

Keywords: Accounting Record; Common Use Property; Fixed Asset.

1 INTRODUÇÃO

Os bens públicos são definidos pelo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002) como sendo os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno e todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

O mesmo dispositivo legal classifica os bens públicos da seguinte forma:

- bens de uso comum, como rios, mares, estradas ruas e praças, destinados ao uso da coletividade como um todo e de utilização gratuita;

- bens de uso especial, como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias, sendo destinados a atividades especiais relacionadas a um serviço ou a estabelecimentos públicos tais como teatros, escolas, museus, quartéis, prédios de academia de polícia, aeroportos, cemitérios, universidades e etc.; e

- bens dominicais ou dominiais que são aqueles que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma dessas entidades, não possuindo destinação específica como, por exemplo, as terras devolutas.

Os bens de uso comum e os de uso especial formam o conjunto de bens do domínio público, submetendo-se ao regime jurídico de direito público. Já os bens dominiais compõem o chamado patrimônio disponível do Estado, ou seja, este exerce os direitos de propriedade, o que não acontece com as categorias anteriores, submetendo-se ao regime jurídico de direito público, porém não totalmente. Segundo Kohama (2006), os bens dominiais e de uso especial têm maior importância para a Contabilidade Pública, pois suas variações serão registradas e escrituradas nos devidos grupos de acordo com sua discriminação usual.

Na literatura contábil pública, os autores Slomski (2001) e Kohama (2006) abordam o conceito jurídico dos bens públicos, mas se referem ao processo de contabilização apenas dos bens dominicais e de uso especial. Já Bezerra Filho (2004) considera factível os registros contábeis dos bens de uso comum. Silva (2004) relata a contabilização de despesas de investimentos (despesas de capital) nos bens de uso comum, enquanto os mesmos são construídos ou reformados e a baixa de ativo, quando são entregues para o uso da população.

A Contabilidade Governamental está passando por mudanças ao buscar convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (Decreto 6.976/2009). Desde 1º de janeiro de 2010, estão em vigor as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas em 21 de novembro de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). São 10 Resoluções que disciplinam as NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas) – (CFC, 2008).

A NBC T 16.10 (Resolução CFC 1137/2008) reconhece os bens de uso comum como imobilizado das entidades públicas.

Diante do assim exposto, este estudo tem o objetivo de analisar os registros contábeis dos bens de uso comum, com a perspectiva de sugerir mudanças na legislação.

Considerando que várias alterações estão ocorrendo na Contabilidade Governamental, torna-se oportuna a discussão sobre o registro dos bens de uso comum, muito embora, a contabilidade pública brasileira continua sendo regida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Tais alterações estão sendo feitas com base em uma interpretação mais extensiva dos Art. 83 (considerado como princípio da evidenciação) e Art. 93 (princípio da universalidade dos registros contábeis) da referida lei. Desse modo, insere a relevância desta pesquisa ao discutir os registros dos bens de uso comum.

Para atingir o objetivo, este estudo foi dividido em cinco partes. Após esta introdução, a parte dois traz marcos teóricos e legais sobre o tema. A parte seguinte a metodologia utilizada. A quarta parte as análises e discussões sobre o registro dos bens de uso comum e finalizando, a parte cinco evidencia as considerações finais, conclusão e referências utilizadas.

2 MARCOS TEÓRICOS E LEGAIS

A Contabilidade Pública, segundo Angélico (1995), é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.

De acordo com o exposto pelo autor, entende-se a Contabilidade Pública como uma área específica da contabilidade, aplicada exclusivamente nas entidades do setor público, sem, contudo, deixar de seguir os preceitos básicos e fundamentais da contabilidade, sendo norteado, em sua quase totalidade pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamenta as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como as NBCASP, que são reguladas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Ainda, conforme disposto no Art. 83 da Lei nº 4.320/64, a contabilidade “evidenciará perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou a ela confiados” (BRASIL, 1964). Observa-se então, que a Contabilidade Pública é a responsável pelo suporte ao controle de todas as entidades públicas, ou seja, as três esferas de governo e suas autarquias, na gestão do erário público e seus patrimônios, registrando suas variações e incorporações, vinculadas ou não à execução de seus orçamentos.

Como visto anteriormente, o principal objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público. As variações, incorporações e baixas devem ser registradas e controladas com o intuito de fornecer a real condição patrimonial das entidades públicas, auxiliando os órgãos centrais no processo de tomada de decisão e no gerenciamento do patrimônio por completo, baseado em informações confiáveis e seguro.

O patrimônio público é composto por todos os bens móveis e imóveis, pertencentes ou sob guarda das pessoas jurídicas de direito público, que concorrem para a prestação de serviços públicos. Para Silva (2009) o patrimônio público deve ser analisado sob dois aspectos: o qualitativo e o quantitativo.

Quanto ao aspecto qualitativo, o patrimônio é tratado com relação à sua real utilidade, isto é, os bens são analisados não só quanto ao seu valor monetário como também quanto a sua capacidade de integrar substancialmente o patrimônio e gerar serviços públicos. O autor utiliza ainda, a conceituação contida em pronunciamento do FASB (1985) para esclarecer que em relação ao aspecto qualitativo, no âmbito do setor público, o valor do ativo deve ser estudado em relação à capacidade de contribuir diretamente com a atividade fim da entidade

e, portanto, em sua capacidade para ser utilizado no fornecimento de bens e serviços que satisfaçam às necessidades dos cidadãos, bem como atenda à continuidade da mesma.

Em relação ao aspecto quantitativo, o patrimônio é analisado quanto a sua representação monetária, ou seja, é a expressão do valor do patrimônio em moeda corrente constituído pela sua estrutura básica, qual seja: o ativo, o passivo e o patrimônio líquido.

Ainda de acordo com Silva (2009), o aspecto quantitativo do patrimônio demonstra os valores à disposição da entidade, avaliados com a mesma unidade de medida e que dessa forma, podem ser reduzidos à expressão numérica patrimonial básica da contabilidade:

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

Os bens públicos integram o ativo. Desse modo, a Tabela 1 relaciona definições de vários autores, o que permitirá uma análise para se verificar o registro dos bens de uso comum.

Tabela 1 – Definições de Ativos

Autores	Definições de Ativos
D´Auria (1958)	O conjunto de meios ou a matéria posta à disposição dos administradores para que este possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista.
Meigrs e Johnson (1962)	Recursos econômicos possuídos por uma empresa.
Sprouse e Moonitz (1962)	Ativos representam futuros benefícios econômicos esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de transação corrente ou passada.
Most (1986)	Ativos não são somente recursos econômicos ou propriedades, ou coisas de valor que são possuídos pela empresa, ou expectativas de recebimentos de caixa.
Marion (1998)	Ativo é o conjunto de bens e direitos de propriedade da empresa. São os itens positivos do patrimônio; trazem benefícios, proporcionam ganho para a empresa.
Hendricksen e Van Breda (1999)	Ativo – futuro benefício econômico sob controle de uma entidade.
Iudícibus (2000)	Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa.
Oliveira (2002)	O lado esquerdo do balanço foi denominado Ativo porque nele se registra tudo que a empresa tem, que gera atividade e, portanto, que dá vida a ela.
Araújo e Assaf (2004)	Ativo, podemos defini-lo como a capacidade que a empresa possui de gerar benefícios futuros. Este sim é conceito genuíno de ativo.
Niyama e Silva (2008)	A condição de algo ser bens e direitos não garante que seja um ativo.

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se de modo geral, que os autores (Tabela 1) conceituam o ativo como recursos, como bens, direitos que deverão gerar benefícios futuros para a empresa, ou seja, deve-se ter um bem e/ou o seu controle com a finalidade de gerar caixa (entrada de recursos).

No conceito de bens admitia-se apenas que fossem de propriedade da entidade para serem incluídos no patrimônio (ativo), mas hoje, podem ser incluídos bens que sejam controlados e que deverão gerar benefícios futuros.

Para evidenciar mais conceitos e definições sobre os ativos, a Tabela 2 traz alguns pronunciamentos técnicos.

Tabela 2 – Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos

Órgãos	Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos
AICPA (1941)	Algo representado por um saldo devedor que é mantido após o encerramento dos livros contábeis de acordo com as normas ou os princípios de contabilidade, na premissa de que representa ou um direito de propriedade ou valor adquirido ou um gasto realizado que criou um direito.
IFAC (2000)	Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de um evento passado e do quais benefícios econômicos ou potenciais serviços são esperados.
IASB (2006)	Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.
FASB (2008)	Ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados.
CPC (2008)	Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

Fonte: dados da pesquisa.

O ativo, sob o ponto de vista dos pronunciamentos técnicos, também é considerado como recursos que deverão gerar benefícios econômicos ou potenciais serviços esperados.

As definições de ativo sob o ponto de vista dos autores (Tabela 1) e dos pronunciamentos técnicos (Tabela 2) esclarecem que no ativo deverão ser incluídos bens, valores, seja de propriedade da entidade ou controlados pela mesma com a perspectiva de receber recursos econômicos (dinheiro) no futuro. A inclusão de um bem que não gera benefícios não é reconhecida.

A NBC T 16.10 (Resolução CFC 1137/2008) trata os bens do ativo imobilizado da seguinte forma:

“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.”

Observa-se que a referida norma omitiu em seu pronunciamento a questão dos bens públicos definidos pelo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), classificado como bens de uso especial e os bens dominicais ou dominiais. Muito embora, já exista a definição no texto legal, a norma deveria ter incluídos tais conceitos. A Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011, classifica os bens imóveis em: bens de uso especial; bens dominiais; bens de uso comum do povo; bens móveis em andamento e demais bens imóveis. Tal dispositivo reforça a necessidade de uma revisão na NBC T 16.10.

Pode-se levantar outra questão sobre a NBC T 16.10 sobre os bens do ativo imobilizado que é a falta de definição dos bens de uso comum que devem constar no patrimônio público. O termo utilizado “bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos” não esclarece quais bens deverão ser contabilizados. Os rios e mares que absorvem recursos públicos (limpezas, tratamentos de água, etc.) devem ser reconhecidos no patrimônio público?

Carvalho e SImoski (2006) apresentaram um estudo que pode contribuir na definição dos bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos:

“Os termos ativo ou bens públicos de infraestrutura estão sendo utilizados neste trabalho para se referir a recursos construídos e mantidos pelo poder público tais, como: rodovias, praças, pontes, sistemas de águas e esgoto, entre outras grandes obras de engenharia com finalidades de prestação de serviços e bens comunitários.”

Os autores delimitaram no conceito de bens públicos de infraestrutura os bens que absorveram ou absorvem recursos públicos. Observa-se que existe a necessidade de diferenciar quais são os bens de uso comum que deverão constar no patrimônio público.

Considerando ainda, que o setor público difere do setor privado em diversas finalidades, sendo uma das principais diferenças o objetivo do lucro, deve-se ressaltar, também, as principais diferenças entre a contabilidade governamental e a privada no sentido de facilitar a aplicação da NBC T 16.10 no tocante ao registro dos bens de uso comum. A Tabela 3 elenca algumas diferenças entre a contabilidade governamental e a contabilidade privada.

Tabela 3 – Diferenças entre a contabilidade governamental e a contabilidade privada

ASPECTOS	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL	CONTABILIDADE PRIVADA
Legislação básica	Lei 4.320/64 e LC 101/2000	Lei 6.404/76 e alterações
Registros contábeis	Atos e fatos administrativos	Fatos Administrativos
Regime contábil	Regime orçamentário (misto) Regime patrimonial (competência)	Competência
Empréstimos e financiamentos tomados	Receita Mutativa (operações de crédito)	Obrigação
Conceito de receita	Não atende a teoria contábil (receitas efetivas e mutativas)	Atende
Conceito de despesa	Não atende a teoria contábil (despesas efetivas e mutativas)	Atende
Resultado	Superávit ou Déficit	Lucro ou Prejuízo
Despesas típicas	Suprimento de Fundos, Despesas de Exercícios Anteriores, Despesas de Restos a Pagar, Indenizações e Restituições e Sentenças Judiciais	Não existem
Sistema de contas	Sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e de compensação	Não existem
Teoria das contas	Não adota uma teoria específica.	Teoria Patrimonialista (contas patrimoniais e contas de resultado)
Saldos de contas	Existência de contas que permitem a inversão de saldos	Não permitem
Contabilização de contas de apuração do resultado do exercício	Existem contas que são movimentadas durante o exercício (interferências ativas e passivas financeiras)	Movimentadas somente na apuração do resultado do exercício.

Fonte: elaboração própria.

A Tabela 3 relaciona diferenças entre a contabilidade governamental e a contabilidade privada que, em parte, deverão ser diminuídas com a Nova Contabilidade Governamental, que deverá entrar em vigor em 2012. Como exemplo: o registro de empréstimos e financiamentos tomados deverá ser feito apenas como obrigação, mas a Lei 4.320/64 exige que sejam evidenciadas as receitas de capital de operações de crédito. Outro exemplo é a utilização da Teoria Patrimonialista no setor público, mas com ressalvas do uso de muitas contas de controle e de compensação, que não fazem parte da referida teoria e também a questão de subsistemas de informações orçamentárias, patrimoniais, custos e de compensação (Resolução CFC nº 1.129/2008).

Outra questão que deve ser ressaltada quanto à Nova Contabilidade Governamental é o conceito de Ativo e a sua classificação (Resolução CFC nº 1.129/2008 e Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010, da Secretaria do Tesouro Nacional):

- Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

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

- Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: a) estarem disponíveis para realização imediata; b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os bens de uso comum são inalienáveis, ou seja, não poderão ser realizados de nenhuma forma.

3 METODOLOGIA

O delineamento desta investigação adotou os procedimentos metodológicos sugeridos por Beuren *et al.* (2003). Foi utilizada a pesquisa exploratória no tocante à abordagem dos objetivos; a pesquisa bibliográfica quanto aos procedimentos e a pesquisa qualitativa quanto ao problema.

A pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro, além de ser aplicada quando há pouco conhecimento sobre a temática (BEUREN *et al.*, 2003). Neste sentido, a pesquisa analisa os registros contábeis dos bens de uso comum conforme proposto na NBC T 16.10, fazendo comparações do patrimônio público antes e depois do evento e faz sugestões de como contabilizar os referidos bens.

De acordo com Gil (1999), a pesquisa bibliográfica utiliza material disponível em livros, jornais periódicos, etc. sobre o tema. Assim, foi realizada uma revisão da literatura e de pronunciamentos técnicos sobre o ativo para respaldar as análises do registro contábil dos bens de uso comum (referencial teórico).

A pesquisa qualitativa visa destacar características mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (BEUREN *et al.*, 2003). Desse modo, a metodologia qualitativa serviu para poder inferir análises de casos de contabilização dos bens de uso comum.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES SOBRE OS REGISTROS

Os conceitos de bens citados na literatura sempre fazem ressalva quanto à geração de benefícios futuros. Deste ponto de vista, os bens de uso comum não devem ser contabilizados, mas considerando as finalidades diversas de controle do patrimônio entre o setor público e o privado, os bens de uso comum trazem benefícios sociais, mas a sua contabilização pode apresentar problemas quanto a real situação patrimonial, haja vista que são bens inalienáveis.

Desse modo, consoante a definição da NBC T 16.10 e em confronto com as definições dos autores e pronunciamentos técnicos citados sobre o ativo, este estudo apresenta as seguintes situações de registros de bens de uso comum no patrimônio público e suas análises.

Situação do reconhecimento de bens de uso comum no patrimônio público (contábil), determinado pela NBC T 16.10:

D: Ativo Não Circulante - Ativo Imobilizado - Bens de Uso Comum (rios, mares, estradas ruas e praças, etc.) R\$ 500.000,00

C: Variação Patrimonial Aumentativa R\$ 500.000,00

Patrimônio público antes do evento:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	250.000	Passivo Circulante	
- Disponibilidades	200.000	- Obrigações	160.000
- Estoques	50.000		
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
- Imobilizado	200.000	- Obrigações de Longo Prazo	90.000
		Patrimônio Líquido	200.000
Ativo Compensado	30.000	Passivo Compensado	30.000
Total	480.000	Total	480.000

O patrimônio público antes do evento do reconhecimento dos bens de uso é formado de bens (ativo) que estão disponíveis e podem ser dados como garantia no caso de um empréstimo realizado pelo setor público. Tais recursos podem ser utilizados para cobrir as obrigações (passivo).

Patrimônio público depois do evento:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	250.000	Passivo Circulante	
- Disponibilidades	200.000	- Obrigações	160.000
- Estoques	50.000		
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
- Imobilizado	700.000	- Obrigações de Longo Prazo	90.000
		Patrimônio Líquido	700.000
Ativo Compensado	30.000	Passivo Compensado	30.000
Total	980.000	Total	980.000

O patrimônio público depois do evento do reconhecimento dos bens de uso comum tem em seu ativo, bens inalienáveis que não podem ser utilizados como garantia e no pagamento de obrigações. Os bens de uso comum não geram benefícios futuros (caixa) e sim despesas (desembolsos de recursos) para a sua manutenção pelo poder público. Do ponto de vista das análises de balanços, os bens de uso comum deverão ser desprezados, haja vista que a sua inclusão, muito embora represente a situação patrimonial na data, mas financeiramente não poderão ser utilizados.

Ainda, deve-se observar que os recursos do ativo (circulante e não circulante) representam os recursos para o pagamento das obrigações (passivo circulante e não circulante), a inclusão dos bens de uso comum como ativo não circulante compromete a capacidade geral de pagamentos da entidade pública.

A seguir são feitas duas sugestões de contabilização:

Sugestão 1 – Contabilização dos bens de uso comum em contas de compensação

O conceito de bens de uso comum, muito embora, não atenda ao conceito de ativo e passivo compensado dado pela Lei 4.320/64 (nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações, e situações não compreendidas anteriormente e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio), pode ser contabilizado como Ativo e Passivo Compensado. O registro nestas classes é excluído do processo de apuração da situação

econômica, financeira e patrimonial das entidades públicas. Desse modo, estaria resolvida a questão dos mesmos serem bens inalienáveis.

Sugestão 2 – Contabilização os bens de uso comum em contas específicas de ativo e passivo

Outra sugestão de alteração na contabilização dos bens de uso comum é a criação de contas de controle que evidenciam especificamente no Ativo tais bens e o registro no Passivo como item específico no patrimônio líquido e não como uma variação patrimonial aumentativa. A seguir o patrimônio público é demonstrado nesta sugestão:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	250.000	Passivo Circulante	
- Disponibilidades	200.000	- Obrigações	160.000
- Estoques	50.000		
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
- Imobilizado	200.000	- Obrigações de Longo Prazo	90.000
Bens de Uso Comum	500.000	Patrimônio Líquido	200.000
		- Bens de Uso Comum	500.000
Ativo Compensado	30.000	Passivo Compensado	30.000
Total	980.000	Total	980.000

O patrimônio público demonstrado com a inclusão dos bens de uso comum em contas específicas, tanto facilitaria as análises de balanços, como a diferenciação que se tem entre o setor público e o privado, ou seja, os bens de uso comum passam a ser controlados e evidenciados contabilmente, haja vista que os mesmos não geram benefícios futuros econômicos, mas benefícios sociais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou o processo de contabilização de bens de uso comum determinado pela NBC T 16.10. Deve-se ressaltar a importância da referida norma e das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Governamental, haja vista que a Lei 4.320/64, em vigor há mais de 46 anos, trata de Contabilidade Pública apenas do Art. 83 ao Art. 110, mas que não refletem a realidade de hoje para o controle do patrimônio público.

Foi observado na literatura que os conceitos de Ativo, tanto de vários autores como dos pronunciamentos técnicos, são unânimes que o mesmo representa futuros benefícios econômicos esperados, ou seja, proporcionam ganho para a empresa. Desse modo, deve-se acrescentar para o setor público que se deve esperar do Ativo, benefícios sociais, ou seja, o conceito de Ativo no setor público deve ter uma abrangência maior e não apenas que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

As diferenças entre o setor público e privado não param no conceito de ativo, estende-se para o conceito de despesa, em que no setor público deve-se arrecadar para gastar e no setor privado incorre a despesa para se ter a receita, dentre outras diferenças.

Considerando que a pesquisa limitou-se na análise dos registros contábeis dos bens de uso comum à luz da NBC T 16.10, recomenda-se outras pesquisas que abordem também o conceito de ativo no setor público, bem como outras implicações sobre os registros contábeis

dos bens de uso comum, principalmente no caso de praças, rios, lagos etc., haja vista que a referida NBC não elenca quais são os bens de uso comum.

Finalizando, conclui-se, em resposta ao objetivo formulado desta investigação, que o registro determinado pela NBC T 16.10 não reflete a situação financeira das entidades públicas e desse modo foram feitas sugestões de outros tipos de registros para alteração na legislação (contabilizar como ativo e passivo compensado e/ou como itens específicos de Ativo e Passivo), o que evidenciará a situação patrimonial e financeira das entidades públicas. Fica também a sugestão de incluir os conceitos dos bens de uso especial e os bens dominicais ou dominiais na revisão da referida norma.

REFERÊNCIAS

AICPA - AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Accounting terminology bulletin** nº 1, 1941.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, A. M. P.; ASSAF, A. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2010.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 23 de março de 1964, retificado em 09 de abril e 03 de junho de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2010.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 08 de outubro de 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 02 de dezembro de 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011. 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 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 22 de junho de 2011.

CARVALHO, E. M.; SLOMSKI, V. Bens Públicos de infra-estrutura: um estudo crítico-dialético das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil. In: ENANPAD 2006 - 30º ENCONTRO DA ANPAD, Salvador, BA, Brasil. **Anais ...** Salvador/BA, 23 a 27 de setembro de 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Conceitual Básico**. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 25 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**: Resolução CFC nº. 1.128/2008, que aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; Resolução CFC nº. 1.129/2008, que aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; Resolução CFC nº. 1.130/2008, que aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; Resolução CFC nº. 1.131/2008, que aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público; Resolução CFC nº. 1.132/2008, que aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil; Resolução CFC nº. 1.133/2008, que aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.134/2008, que aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº. 1.135/2008, que aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno; Resolução CFC nº. 1.136/2008, que aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão; Resolução CFC nº. 1.137/2008, que aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

D'AURIA, F. **Contabilidade**: noções preliminares. 1958

FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Implementation Guide for Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and**

Stewardship Land, Federal Financial Accounting Technical Release - Technical Release 9, Feb, 2008.

_____. **SFAC nº 6**. Elements of Financial Statements. 1985

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD. Conceptual Framework – **Asset Definition**. Information for Observers, World Standard Setters Meeting, London, 2006.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 1**: Presentation of financial statements. New York, 2000.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIGS, W. B., JOHNSON, C. E. **Accounting**: the basis for business decisions. New York: McGraw-Hill, 1962.

MOST, K. S. **Accounting theory**. 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 1986.

NIYAMA, J. K.; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, A. G. **Introdução à contabilidade**: como elaborar demonstrações financeiras analiticamente. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

SPROUSE, R. T., MOONITZ, M. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. **Accounting Research**, New York: AICPA, n. 3, 1962.