

CONTABILIDADE PÚBLICA 1

Janyluce Rezende Gama

ne@ad

Universidade Aberta do Brasil
Universidade Federal do Espírito Santo

Ciências Contábeis
Bacharelado

Janyluce Rezende Gama

Possui mestrado em Contabilidade Gerencial pela FUCAPE - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (2006). Atua como professora de Ensino Superior desde 2004. É professora da UFES - Universidade Federal do Espírito Santo. No período de 2010/2011 exerceu suas atividades na STN - Secretaria do Tesouro Nacional (em Brasília) onde participou da 3ª e 4ª edição do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público). Possui experiência em palestras, cursos e treinamentos na área de contabilidade pública, nas esferas federal, estadual e municipal, em todo país. Instrutora da Semana Orçamentária Federal da ESAF. Tem experiência como contadora nas empresas: ECT (Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos) e BANDES (Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A.). É integrante da Comissão de Contabilidade Pública do CRC ES.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
Núcleo de Educação Aberta e a Distância

CONTABILIDADE PÚBLICA 1

Janyluce Rezende Gama

Vitória
2012

Presidente da República
Dilma Rousseff

Ministro da Educação
Fernando Haddad

Diretor de Educação a Distância –
DED/CAPES/MEC
João Carlos Teatini de Souza Climaco

Laboratório de Design Intrucional

LDI coordenação

Heliana Pacheco
José Octavio Lobo Name
Ricardo Esteves

Gerência

Susllem Meneguzzi Tonani

Editoração

Mariana Melim

Capa

Mariana Melim

Impressão

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

Reitor
Reinaldo Centoducatte

Pró-Reitora de Graduação
Maria Auxiliadora de Carvalho Corassa

Diretor Geral do ne@ad
Reinaldo Centoducatte

Coordenadora UAB da UFES
Maria José Campos Rodrigues

Diretora Administrativa do ne@ad
Maria José Campos Rodrigues

Diretor Pedagógico do ne@ad
Júlio Francelino Ferreira Filho

Coordenadora do Curso de Graduação
em Ciências Contábeis – Bacharelado,
modalidade a distância
Marília Nascimento

Revisor de Conteúdo
Fernando José Arrigoni

Revisora de Linguagem
Maria Amélia Dalvi Salgueiro

Design Gráfico
LDI - Laboratório de Design Instrucional

ne@ad
Av. Fernando Ferrari, n.514
CEP 29075-910, Goiabeiras
Vitória - ES
(27) 4009-2208

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

Gama, Janyluce Rezende, 1980-
G184c Contabilidade pública 1 / Janyluce Rezende Gama. - Vitória : UFES,
Núcleo de Educação Aberta e a Distância, 2012.
122 p.

Inclui bibliografia.
ISBN: 978-85-8173-002-0

1. Contabilidade pública. I. Título.

CDU: 330.532



Esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir deste trabalho, mesmo para fins comerciais, desde que atribuam ao autor o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

A reprodução de imagens nesta obra tem caráter pedagógico e científico, amparada pelos limites do direito de autor, de acordo com a lei nº 9.610/1998, art. 46, III (citação em livros, jornais, revistas ou qualquer outro meio de comunicação, de passagens de qualquer obra, para fins de estudo, crítica ou polêmica, na medida justificada para o fim a atingir, indicando-se o nome do autor e a origem da obra). Toda reprodução foi realizada com amparo legal do regime geral de direito de autor no Brasil.

MENSAGEM INICIAL

Queridos alunos,

É com grande satisfação que agora apresento a disciplina Contabilidade Pública I. Começamos aqui uma nova etapa. Sairemos nesse momento do campo da contabilidade societária que aplicamos a entidades da iniciativa privada e passaremos a estudar um campo de estudo até agora novo para nós: o setor público.

Assim como o setor privado, o setor público passa nesse momento por um processo de grandes mudanças. Estamos trilhando um caminho árduo, mas necessário. O caminho da convergência as normas internacionais. Nesse processo acontecem mudanças de paradigmas, conceitos e costumes. Esse processo trata-se de um divisor de águas. Um grande fortalecedor da profissão contábil no setor público. Para isso, contamos com a ajuda importante de órgãos reguladores da profissão contábil desse setor no Brasil, como o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional. Faremos uso de materiais desenvolvidos por esses órgãos e trabalharemos com as Resoluções e Portarias emitidas por eles. Esses órgãos têm desempenhado um trabalho de grande relevância junto aos profissionais dessa área. Nesse momento a nossa profissão ganha mais

importância. Então, vivemos um momento importante da história da nossa profissão.

Dentro desse campo de estudo iremos finalmente entender o orçamento público. Desde a sua elaboração até sua execução e monitoramento. Ou seja, entenderemos o chamado ciclo orçamentário. Estudaremos as peças orçamentárias, que abrangem o planejamento dos programas governamentais e sua execução.

Neste módulo conheceremos várias nomenclaturas referentes ao orçamento. Iremos aumentar em muito nosso vocabulário de termos técnicos profissionais. É importante que tenhamos a consciência de que isso vai nos cobrar algumas muitas horas de estudo, mas que no final iremos nos sentir cheios de novos conhecimentos.

Tenho verdadeira paixão por essa disciplina. Espero que com o passar dos dias vocês também aprendam a gostar da matéria tanto quanto eu. Se você sonha em ser um servidor público, chegou a hora de dar um passo importante rumo a seu sonho!

Por fim, faremos muitas pesquisas, estudos, e, com a dedicação de todos vocês, chegaremos ao final deste módulo com a certeza de dever cumprido e com muita alegria por termos feito um bom trabalho.

**Desejo a todos vocês muito sucesso
nesta disciplina!**

SUMÁRIO

8 Capítulo 1

Introdução à Contabilidade Pública

16 Capítulo 2

Orçamento Público

36 Capítulo 3

Receita Pública Orçamentária

54 Capítulo 4

Despesa Pública Orçamentária

80 Capítulo 5

Controle Interno e Externo na
Administração Pública

88 Capítulo 6

A Contabilidade Pública Patrimonial e a
Convergência das Normas Contábeis

121 Referências



INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE PÚBLICA

Este capítulo tem como objetivo contextualizar a disciplina Contabilidade Pública, quanto ao conceito, objeto, objetivo, legislação, campo de aplicação e regime contábil. Este capítulo será todo baseado nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008, mais precisamente nas NBC T 16.1 e 16.2 (normas brasileiras de contabilidade técnicas e suas alterações ocorridas em dezembro de 2009 pela Resolução CFC n.º 1.268/09).

Em casos de dúvidas nas nomenclaturas encontradas em qualquer capítulo deste fascículo, pode-se consultar o glossário disponível no site da Secretaria do Tesouro Nacional do Tesouro (STN). O link é: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp.

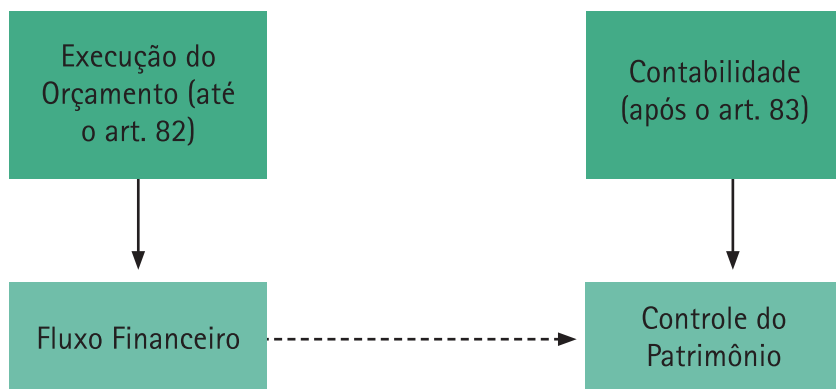
CONCEITO DE CONTABILIDADE PÚBLICA 1.1

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público seja na área Federal ou Estadual segue a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim como a Lei das Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404/76, está ligada à Contabilidade Financeira, a Lei n.º 4.320/64 está ligada à Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, e escritura sua execução orçamentária, permitindo assim a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas. Além disso, registra também o patrimônio (que é seu objeto) e suas variações.

ASPECTOS CONTÁBEIS DO PATRIMÔNIO E ORÇAMENTO CONFORME A LEI Nº 4.320/64



FONTE: PRÓPRIA.

Assim, pode-se conceituar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

TERMINOLOGIAS DA CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO 1.1.1

Algumas terminologias são muito usadas na área da contabilidade aplicada ao setor público. É importante conhecer seu significado, pois, no decorrer do curso, bem como nas consultas ao material de apoio essas nomenclaturas serão vistas com bastante frequência.

As principais são:

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
SOF	Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão
STN	Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIGPLAN	Manual Técnico de Orçamento
MTO	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

1.2 OBJETO

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

O Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e 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.

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

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

OBJETIVO E FUNÇÃO SOCIAL 1.3

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

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

CAMPO DE APLICAÇÃO 1.4

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

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

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (Resolução n.º 1.128/08)

O campo de aplicação da Contabilidade é restrito à administração, nos seus quatro níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e Distrito Federal, bem como as suas Autarquias e Fundações.

O campo de atuação da Contabilidade Aplicada à Administração Pública Federal, após o advento do SIAFI (SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL), em 1987, começou a expandir-se e hoje já alcança empresas públicas e algumas empresas de economia mista que participam do Orçamento Fiscal e de Seguridade.

Aqueles que se interessarem em saber mais sobre o SIAFI podem encontrar informações e as últimas alterações ocorridas no sistema pelo site <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>.

1.5 ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

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

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

1.6 REGIME CONTÁBIL

O Setor Público adota dois Regimes diferentes: orçamentário e patrimonial. Para fins de orçamento, a Lei 4.320/64, em seu art. 35, determina o seguinte:

- art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:
- I - as receitas nele arrecadadas;
 - II- as despesas nele legalmente empenhadas.

Assim, este artigo da Lei consagrou o regime misto para o orçamento no Brasil, ou seja: de caixa para as receitas (as receitas nele arrecadadas, pelo ingresso dos recursos financeiros) e o de empenho para as despesas.

É importante ressaltar que antes das alterações ocorridas nas normas aplicadas ao setor público, muitos afirmavam que a despesa orçamentária seguia o regime de competência, porém, depois de muitas discussões, já é pacificado pelos estudiosos que tais despesas seguem o regime de empenho, que em nada tem relação com o momento do fato gerador.

Já para fins de contabilidade patrimonial, aplica-se integralmente, tanto para as receitas, quanto para as despesas, o regime de competência. Segundo a Resolução CFC n.º 1.111/2007,

Perspectivas do Setor Público: O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao setor público. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

LEGISLAÇÃO 1.7

A contabilização do orçamento, do patrimônio e dos atos administrativos obedecem às normas gerais estatuidas pela Lei n. 4.320, de 17.03.64, Lei Complementar n.º 101/2000, Constituição Federal de 1988 (art. 163 a 169), às portarias da STN - Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, bem como as Resoluções do CFC - Conselho Federal de Contabilidade.

A Lei 4.320, de 17.03.64, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas. A Constituição Federal de 1988 separou um capítulo especial para o tema Finanças Públicas. A STN e o CFC emitem várias legislações que versam sobre o tema Contabilidade Governamental.

2

ORÇAMENTO PÚBLICO

Este capítulo tem como objetivo tratar o assunto do orçamento público, de forma geral, desde o seu planejamento até a sua execução. O Orçamento Público é peça importante no aprendizado da área pública. Entendendo o orçamento ficará mais fácil entender o funcionamento da contabilidade governamental.

Este capítulo tem como referência o MTO (Manual Técnico de Orçamento) e a Parte 1 do MCASP, 3ª edição, da STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

CONCEITO DE ORÇAMENTO PÚBLICO 2.1

O Orçamento público é um instrumento de planejamento que traduz em termos financeiros os programas de trabalho de governo. É um documento aprovado por lei e está ligado à previsão das receitas e fixação das despesas públicas. A Constituição Federal, em seu art. 165, define o Orçamento Anual como Lei de iniciativa do Poder Executivo.

O ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde a sua elaboração até a sua apresentação final. O processo de elaboração do orçamento público no Brasil compreende o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA.

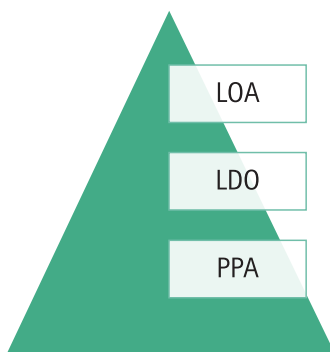
Exemplos de orçamentos públicos podem ser encontrados no site da SIGPLAN, no link: <http://www.sigplan.gov.br/v4/appHome/>.

LEIS ORÇAMENTÁRIAS 2.2

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, prevê 03 (três) leis orçamentárias:

- PPA – Plano Plurianual.
- LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias.
- LOA – Lei Orçamentária Anual.

O PPA, a LDO e a LOA constituem os instrumentos de planejamento para a elaboração e a execução do orçamento no Brasil. Pode ser representado por uma pirâmide, em que se encontra na base o PPA, no meio a LDO e no topo a LOA, conforme segue:



FONTE: PRÓPRIA.

O Plano Plurianual é um instrumento normatizador do planejamento de médio prazo (alguns estudiosos afirmam ser de longo prazo, mas na prática são quatro anos), por meio do qual se procura ordenar as ações do governo que levem a atingir as metas fixadas para determinado período, tanto para o governo federal como para os governos estaduais e municipais. Segundo a Constituição Federal de 1988, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA, sob pena de crime de responsabilidade.

O artigo 165, § 1º da Constituição de 1988 afirma que

a lei que instituir o PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Ressalta-se que, apesar do prazo do PPA ter vigência para quatro anos, ele não se confunde com o mandato dos governantes já que na prática o PPA compreenderá três exercícios do atual governante e o primeiro exercício do próximo governante.

Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) norteia a elaboração do orçamento de forma a definir as diretrizes estabelecidas no PPA, restrito ao exercício social a que se refere. É ela que define parâmetros para a aplicação do recurso orçamentário anual. É com base na LDO, aprovada pelo Poder Legislativo, que a Secretaria de Orçamento Federal elabora a proposta orçamentária para o ano seguinte, em conjunto com os ministérios e as unidades orçamentárias do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.

Segundo o artigo 165, § 2º da Constituição de 1988,

a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Orçamentos Anuais que é o orçamento propriamente dito, é composta pelo Orçamento Fiscal, Orçamento da Seguridade Social e Orçamento de Investimento das Empresas Estatais Federais.

De acordo com o artigo 165, § 5º da Constituição de 1988,

a lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

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

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS 2.3

Os princípios orçamentários básicos para a elaboração, execução e controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e nos três níveis de governo, estão definidos na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro, aplicadas à elaboração e ao controle dos orçamentos, são eles:

- Princípio Orçamentário da Unidade ou Totalidade,
- Princípio Orçamentário da Universalidade,
- Princípio Orçamentário da Anualidade ou Periodicidade,
- Princípio Orçamentário da Exclusividade,
- Princípio Orçamentário do Equilíbrio,
- Princípio Orçamentário da Legalidade,
- Princípio Orçamentário da Publicidade,
- Princípio Orçamentário do Orçamento Bruto,
- Princípio Orçamentário de Não vinculação da Receita de Impostos.

Este tópico foi retirado do Manual de Procedimentos Orçamentários da STN, parte I do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) que pode ser encontrado na íntegra acessando o link: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO.pdf>

2.3.1 PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA UNIDADE

De acordo com este princípio, previsto no artigo 2º da Lei nº 4.320/1964, cada ente da federação (União, Estado ou Município) deve possuir apenas um orçamento, estruturado de maneira uniforme.

Tal princípio é reforçado pelo princípio da “unidade de caixa”, previsto no artigo 56 da referida Lei, segundo o qual todas as receitas e despesas convergem para um fundo geral (conta única) evitando as vinculações de certos fundos a fins específicos. O objetivo desse princípio é apresentar todas as receitas e despesas numa só conta, a fim de confrontar os totais e apurar o resultado: equilíbrio, déficit ou superávit.

Atualmente, o processo de integração planejamento-orçamento tornou o orçamento necessariamente multi-documental, em virtude da aprovação, por leis diferentes, de vários documentos (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA), uns de planejamento e outros de orçamento e programas. Em que pese tais documentos serem distintos, inclusive com datas de encaminhamento diferentes para aprovação pelo Poder Legislativo, devem, obrigatoriamente, ser compatibilizados entre si, conforme definido na própria Constituição Federal.

O modelo orçamentário adotado a partir da Constituição Federal de 1988, com base no § 5º do artigo 165, consiste em elaborar orçamento único, desmembrado em: Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Empresas Estatais, para melhor visibilidade dos programas do governo em cada área.

2.3.2 PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA UNIVERSALIDADE

Segundo os artigos 3º e 4º da Lei nº 4.320/1964, a Lei Orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas. Isso possibilita controle parlamentar sobre todos os ingressos e dispêndios administrados pelo ente público.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DO ORÇAMENTO BRUTO 2.3.3

Tal princípio complementa-se pela “regra do orçamento bruto”, definida no artigo 6º da Lei nº 4.320/1964:

Art. 6º. Todas as receitas e despesas constarão da lei de orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA ANUALIDADE OU PERIODICIDADE 2.3.4

O orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, geralmente um ano. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, conforme dispõe o artigo 34 da Lei nº 4320/1964: “Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”

Observa-se, entretanto, que os créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício podem ser reabertos, se necessário, e, neste caso, serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente, conforme estabelecido no § 3º do artigo 167 da Carta Magna.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA EXCLUSIVIDADE 2.3.5

Tal princípio tem por objetivo impedir a prática, muito comum no passado, da inclusão de dispositivos de natureza diversa de matéria orçamentária, ou seja, previsão da receita e fixação da despesa.

Previsto no artigo 165, § 8º da Constituição Federal, estabelece que a Lei Orçamentária Anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (ARO), nos termos da lei. As leis de créditos adicionais também devem observar esse princípio.

2.3.6 PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DO EQUILÍBRIO

Esse princípio estabelece que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período. Havendo reestimativa de receitas com base no excesso de arrecadação e na observação da tendência do exercício, pode ocorrer solicitação de crédito adicional. Nesse caso, para fins de atualização da previsão, devem ser considerados apenas os valores utilizados para a abertura de crédito adicional.

Conforme o *caput* do artigo 3º da Lei nº 4.320/1964, a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Assim, o equilíbrio orçamentário pode ser obtido por meio de operações de crédito.

Entretanto, conforme estabelece o artigo 167, III, da Constituição Federal, é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, dispositivo conhecido como “regra de ouro”. De acordo com esta regra, cada unidade governamental deve manter o seu endividamento vinculado à realização de investimentos e não à manutenção da máquina administrativa e demais serviços.

2.3.7 PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA LEGALIDADE

Tem o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, se subordina aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, no artigo 37, estabelece os princípios da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu art. 165, estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA PUBLICIDADE 2.3.8

O princípio da publicidade está previsto no artigo 37 da Constituição Federal e também se aplica às peças orçamentárias. Justifica-se especialmente no fato de o orçamento ser fixado em lei, e esta, para criar, modificar, extinguir ou condicionar direitos e deveres, obrigando a todos, há que ser publicada.

Portanto, o conteúdo orçamentário deve ser divulgado nos veículos oficiais para que tenha validade.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA ESPECIFICAÇÃO OU ESPECIALIZAÇÃO 2.3.9

Segundo este princípio, as receitas e despesas orçamentárias devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo em parcelas discriminadas e não pelo seu valor global, facilitando o acompanhamento e o controle do gasto público. Esse princípio está previsto no artigo 5º da Lei nº 4.320/1964: “Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras [...]”

O princípio da especificação confere maior transparência ao processo orçamentário, possibilitando a fiscalização parlamentar, dos órgãos de controle e da sociedade, inibindo o excesso de flexibilidade na alocação dos recursos pelo poder executivo. Além disso, facilita o processo de padronização e elaboração dos orçamentos, bem como o processo de consolidação de contas.

PRINCÍPIO ORÇAMENTÁRIO DA NÃO-AFETAÇÃO DA RECEITA 2.3.10

Tal princípio encontra-se consagrado, como regra geral, no inciso IV, do artigo 167, da Constituição Federal de 1988, quando veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos im-

postos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

[...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

As ressalvas são estabelecidas pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados – FPE e dos Municípios – FPM e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste), à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas. Trata-se de medida de bom-senso, uma vez que possibilita ao administrador público dispor dos recursos de forma mais flexível para o atendimento de despesas em programas prioritários.

2.4 COMO É REALIZADO O ORÇAMENTO

Este tópico é baseado em informações contidas no site da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, que é o órgão responsável por estabelecer as normas necessárias à elaboração e à implementação dos orçamentos federais. Quem quiser se aprofundar mais no assunto deve acessar o site: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br>>.

O Orçamento Geral da União (OGU) é formado pelo Orçamento Fiscal, da Seguridade e pelo Orçamento de Investimento das empresas estatais federais. Os princípios básicos do orçamento (estudados no tópico anterior) devem ser seguidos para elaboração e controle do Orçamento que estão definidos na Constituição, na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Poder Executivo a responsabilidade pelo sistema de Planejamento e Orçamento que tem a iniciativa dos seguintes projetos de lei: Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e de Orçamento Anual (LOA).

O Projeto de Lei do PPA define as prioridades do governo por um período de quatro anos e deve ser enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato. É o PPA que estabelece a ligação entre as prioridades de longo prazo e a Lei Orçamentária Anual.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril de cada ano. A LDO estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração do Orçamento; dispõe sobre alteração na legislação tributária; estabelece a política de aplicação das agências financeiras de fomento.

Com base na LDO aprovada pelo Legislativo, a Secretaria de Orçamento Federal elabora a proposta orçamentária para o ano seguinte, em conjunto com os Ministérios e as unidades orçamentárias dos poderes Legislativo e Judiciário. Por determinação constitucional, o governo é obrigado a encaminhar o Projeto de Lei do Orçamento ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano. Acompanha o projeto uma Mensagem do Presidente da República, na qual é feito um diagnóstico sobre a situação econômica do país e suas perspectivas.

O governo define no Projeto de Lei Orçamentária Anual, as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. A Lei Orçamentária disciplina todas as ações do governo federal. Nenhuma despesa pública pode ser executada fora do Orçamento, mas nem tudo é feito pelo governo federal. As ações dos governos estaduais e municipais devem estar registradas nas leis orçamentárias dos Estados e municípios.

No Congresso, deputados e senadores discutem na Comissão Mista de Orçamentos e Planos a proposta enviada pelo Executivo, fazem as modificações que julgam necessárias através das emendas e votam o projeto. A Constituição determina que o Orçamento deve ser votado e aprovado até o final de cada Legislatura. Depois de aprovado, o projeto é sancionado pelo Presidente da República e se transforma em Lei.

A Lei Orçamentária brasileira estima as receitas e autoriza as despesas de acordo com a previsão de arrecadação. Se durante o exercício financeiro houver necessidade de realização de despesas acima do

limite que está previsto na Lei, o Poder Executivo submete ao Congresso Nacional projeto de lei de crédito adicional. Por outro lado, crises econômicas mundiais como aquelas que ocorreram na Rússia e Ásia obrigaram o Poder Executivo a editar Decretos com limites financeiros de gastos abaixo dos limites aprovados pelo Congresso. São chamados de Decretos de Contingenciamento em que são autorizadas despesas no limite das receitas arrecadadas.

2.5 CRÉDITOS ADICIONAIS

”São créditos adicionais as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.” (Lei nº 4.320/64, art. 40)

Os créditos adicionais são as autorizações de despesas não previstas ou insuficientemente previstas no Orçamento Público. São abertos durante a execução do orçamento para reforçar uma dotação existente; atender a despesas não previstas no orçamento; ou para atender a despesas imprevisíveis e urgentes.

A iniciativa das leis referentes a créditos adicionais é privativa do Chefe do Executivo, que precisará justificar as razões das novas adições ao orçamento.

São três as modalidades de créditos adicionais, cuja base legal se encontra nos artigos 40 a 46 da Lei nº 4.320/64: crédito suplementar; crédito especial; e crédito extraordinário.

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

- I - suplementares, os destinados a refôrço de dotação orçamentária;*
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;*
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevisitas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.*

A Lei 4.320/1964 determina, em seus artigos 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada. Na União, para os casos em que haja necessidade de autorização legislativa para os créditos adicionais, estes são considerados autorizados e abertos com a sanção e a publicação da respectiva lei.

A Constituição Federal , artigo 167, V, veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa ou sem indicações dos recursos correspondentes. Esses recursos estão estabelecidos na Lei nº 4.320/64.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos: (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

II - os provenientes de excesso de arrecadação; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Entende-se por excesso de arrecadação o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

A vigência dos créditos adicionais restringe-se ao exercício financeiro em que foi autorizada, exceto os créditos especiais e extraordinários, abertos nos últimos quatro meses do exercício financeiro, que poderão ter seus saldos reabertos por instrumento legal apropriado, situação na qual a vigência fica prorrogada até o término do exercício financeiro subsequente (art. 167, § 2º, Constituição Federal).

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E 2.6 FINANCEIRA

Este tópico encontra-se no Portal SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), que pode ser acessado pelo site da Secretaria do Tesouro Nacional.

Normalmente há interpretações equivocadas do que venha a ser execução orçamentária e financeira. Perfeitamente compreensível esse equívoco, pois a execução orçamentária e financeira ocorrem concomitantemente. Esta afirmativa tem como sustentação o fato de que a execução tanto orçamentária como financeira estão atreladas uma a outra. Havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, pode haver recurso financeiro, mas não se poderá gastá-lo, se não houver a disponibilidade orçamentária.

Em consequência, pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando a atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento. Na técnica orçamentária, inclusive, é habitual se fazer a distinção entre as palavras Crédito e Recursos. Reserva-se o termo Crédito para designar o lado orçamentário e Recursos para o lado financeiro. Crédito e Recurso são duas faces de uma mesma moeda. O Crédito é orçamentário, dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização, e Recurso é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária.

Uma vez publicada a LOA, observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício, e lançadas as informações orçamentárias, fornecidas pela Secretaria de Orçamento Federal, no SIAFI, por intermédio da geração automática do documento Nota de Dotação - ND, cria-se o crédito orçamentário e, a partir daí, tem-se o início da execução orçamentária propriamente dita.

Executar o Orçamento é, portanto, realizar as despesas públicas nele previstas e só essas, uma vez que, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal e oficialmente previsto e autorizado pelo Congresso Nacional e que sejam seguidos à risca os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº 4320/64: empenho, liquidação e pagamento - atualmente se encontra em aplicação a sistemática do pré-empenho antecedendo esses estágios, já que, após o recebimento do crédito orçamentário e antes do seu comprometimento para a realização da despesa, existe uma fase geralmente demorada de licitação obrigatória junto a fornecedores de bens e serviços que impõe a necessidade de se assegurar o crédito até o término do processo licitatório.

A execução financeira ocorre toda dentro do SIAFI, que foi desenvolvido para que cada unidade gestora (UG, unidade orçamentária ou administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial) possa elaborar sua programação financeira, submetê-la ao seu Órgão Setorial de Programação e este, por sua vez, possa consolidá-la e submetê-la ao Órgão Central de Programação Financeira. Assim, o Sistema permite um acompanhamento preciso do cronograma de desembolso dos recursos financeiros de cada UG.

Até o exercício de 1986, o Governo Federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa que dificultava a adequada gestão dos recursos públicos e a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987:

- Emprego de métodos rudimentares e inadequados de trabalho, onde, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais;
- Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública e utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais;
- Defasagem na escrituração contábil de, pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;
- Inconsistência dos dados utilizados em razão da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- Despreparo técnico de parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira e ainda concebia a contabilidade como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos;
- Inexistência de mecanismos eficientes que pudessem evitar o desvio de recursos públicos e permitissem a atribuição de responsabilidades aos maus gestores;
- Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias, no âmbito do Governo Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta bancária para Pessoal, conta bancária para Material de Consumo, etc.

A solução desses problemas representava um verdadeiro desafio à época para o Governo Federal. O primeiro passo para isso foi dado com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, em 10 de março de 1986, para auxiliar o Ministério da Fazenda na execução de um orçamento unificado a partir do exercício seguinte.

A STN, por sua vez, identificou a necessidade de informações que permitissem aos gestores agilizar o processo decisório, tendo sido essas informações qualificadas, à época, de gerenciais. Dessa forma, optou-se pelo desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado, que integrasse os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e que pudesse fornecer informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração.

Desse modo, a STN definiu e desenvolveu, em conjunto com o SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados), o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI em menos de um ano, implantando-o em janeiro de 1987, para suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e no acompanhamento dos gastos públicos.

Com o SIAFI, os problemas de administração dos recursos públicos que apontamos acima ficaram solucionados. Hoje o Governo Federal tem uma Conta Única para gerir, de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União.

O SIAFI é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Desde sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus principais objetivos:

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;

- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

O SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

O sistema pode ser utilizado pelas Entidades Públicas Federais, Estaduais e Municipais apenas para receberem, pela Conta Única do Governo Federal, suas receitas (taxas de água, energia elétrica, telefone, etc.) dos Órgãos que utilizam o sistema. Entidades de caráter privado também podem utilizar o SIAFI, desde que autorizadas pela STN. No entanto, essa utilização depende da celebração de convênio ou assinatura de termo de cooperação técnica entre os interessados e a STN, que é o órgão gestor do SIAFI.

Muitas são as facilidades que o SIAFI oferece a toda Administração Pública que dele faz uso, mas podemos dizer, a título de simplificação, que essas facilidades foram desenvolvidas para registrar as informações pertinentes às três tarefas básicas da gestão pública federal dos recursos arrecadados legalmente da sociedade:

- Execução Orçamentária;
- Execução Financeira; e
- Elaboração das Demonstrações Contábeis, consolidadas no Balanço Geral da União.

O SIAFI é um sistema de informações centralizado em Brasília, ligado por teleprocessamento aos Órgãos do Governo Federal distribuídos

no País e no exterior. Essa ligação, que é feita pela rede de telecomunicações do SERPRO e também pela conexão a outras inúmeras redes externas, é que garante o acesso ao sistema às quase 17.874 Unidades Gestoras ativas no SIAFI.

Para facilitar o trabalho de todas essas Unidades Gestoras, o SIAFI foi concebido para se estruturar por exercícios: cada ano equivale a um sistema diferente, ou seja, a regra de formação do nome do sistema é a sigla SIAFI acrescida de quatro dígitos referentes ao ano do sistema que se deseja acessar: SIAFI2000, SIAFI2001, SIAFI2002, etc.

Por sua vez, cada sistema está organizado por subsistemas (atualmente são 21) e estes, por módulos. Dentro de cada módulo estão agregadas inúmeras transações, que guardam entre si características em comum. Nesse nível de transação é que são efetivamente executadas as diversas operações do SIAFI, desde entrada de dados até consultas.

2.7 CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Esse tema será estudado de forma mais detalhada no capítulo 5 deste fascículo.

O Controle da Execução Orçamentária é tratado na Lei n. 4.320/64, capítulos I, II e III. Segundo a referida lei o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle interno a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária ocorrerá de três maneiras: prévia, concomitante e subsequente; ou seja, antes, durante e após o orçamento.

Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Já o controle externo da execução orçamentária será realizado pelo Poder Legislativo, e terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Segundo a Lei n. 4.320/64,

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

3

RECEITA PÚBLICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar a Receita Pública e suas classificações dentro da contabilidade pública, bem como seu planejamento, execução e controle.

As informações apresentadas nesse capítulo foram retiradas do MTO 2010, disponível no site da SOF (<https://www.portalsof.planejamento.gov.br>) e do MCASP, parte I, Procedimentos Orçamentários, disponível no site da STN (http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel_PCO.pdf).

CONCEITO 3.1

O orçamento público trabalha com o planejamento e a execução das Receitas e Despesas Públicas.

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

Em algumas transações, há o registro da receita orçamentária mesmo não havendo ingressos efetivos, devido à necessidade de autorização legislativa específica para sua realização.

O art. 3º da Lei nº 4.320/1964, afirma que desde que destinadas à realização de despesas: “*Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.*”

Dessa forma, segundo esse entendimento, receita, pelo enfoque orçamentário, corresponde a todos os ingressos disponíveis para a cobertura das despesas orçamentárias e para as operações que, mesmo sem o ingresso de recursos, financiem despesas orçamentárias, como é o caso das chamadas operações de crédito em bens e/ou serviços.

A receita orçamentária pode ser classificada:

Quanto às entidades executoras do orçamento: Receita Orçamentária Pública e Privada.

- *Receita Orçamentária Pública* - aquela executada por entidades públicas.
- *Receita Orçamentária Privada* - aquela executada por entidades privadas e que consta na previsão orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial: Receita Orçamentária Efetiva e Não-Efetiva.

- *Receita Orçamentária Efetiva* - aquela que, no momento do seu reconhecimento, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.
- *Receita Orçamentária Não-Efetiva* - aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do seu reconhecimento, constituindo fato contábil permutativo.

3.2 CODIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

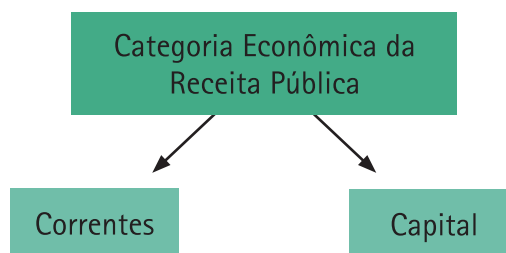
3.2.1 ESTRUTURA DA NATUREZA DA RECEITA

O parágrafo 1º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita, mencionados no seu art. 11, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita. Esse código busca classificar a receita identificando a origem do recurso segundo seu fato gerador.

Face à necessidade de constante atualização e melhor identificação dos ingressos nos cofres públicos, o código identificador da natureza de receita é desmembrado em níveis. Assim, na elaboração do orçamento público a codificação econômica da receita orçamentária é composta dos sete níveis abaixo:

1º Nível – Categoria Econômica – Utilizado para mensurar o impacto das decisões do Governo na economia nacional (formação de capital, custeio, investimentos etc.). A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 11, classifica a receita orçamentária em duas categorias econômicas:

1. Receitas Correntes; e
2. Receitas de Capital.



FONTE: PRÓPRIA.

Com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, essas categorias econômicas foram detalhadas em Receitas Correntes Intra-orçamentárias e Receitas de Capital Intra-orçamentárias. As classificações incluídas não constituem novas categorias econômicas de receita, mas especificações das categorias econômicas: corrente e capital, que possuem os seguintes códigos:

7. Receitas Correntes Intra-Orçamentárias; e
8. Receitas de Capital Intra-Orçamentárias.

2º Nível – Origem – Identifica a procedência dos recursos públicos em relação ao fato gerador dos ingressos das receitas (derivada, originária, transferências e outras). É a subdivisão das categorias econômicas, que tem por objetivo identificar a origem das receitas, no momento em que as mesmas ingressam no patrimônio público. No caso das receitas correntes, tal classificação permite identificar as receitas compulsórias (tributos e contribuições), aquelas provenientes das atividades em que o Estado atua diretamente na produção (agropecuárias, industriais ou de prestação de serviços), da exploração do patrimônio público (patrimoniais), as provenientes de transferências destinadas ao atendimento de despesas correntes, ou, ainda, de outros ingressos orçamentários. No caso das receitas de capital, distinguem-se as provenientes de operações de crédito, da alienação de bens, da amortização dos empréstimos concedidos, das transferências destinadas ao atendimento de despesas de capital, ou, ainda, de outros ingressos de capital.

3º Nível – Espécie – É o nível de classificação vinculado à origem, composto por títulos que permitem qualificar com maior detalhe o fato gerador dos ingressos de tais receitas. Por exemplo, dentro da origem “receita tributária” (receita proveniente de tributos), pode-se identificar as suas espécies, tais como impostos, taxas e contribuições de melhoria (conforme definido na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional), sendo cada uma dessas receitas uma espécie de tributo diferente das demais.

4º Nível – Rubrica – É o detalhamento das espécies de receita. A rubrica busca identificar dentro de cada espécie de receita uma qualificação mais específica. Agrega determinadas receitas com características próprias e semelhantes entre si.

5º Nível – Alínea – Qualifica a rubrica e apresenta o nome da receita propriamente dita que recebe o registro pela entrada de recursos financeiros.

6º Nível – Subalínea – Constitui o nível mais analítico da receita.

Segundo o MTO 2010, a fim de possibilitar identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, esta clas-

sificação é formada por um código numérico de 8 dígitos que a subdividida em seis níveis – categoria econômica, origem, espécie, rubrica, alínea e subalínea:

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

FONTE: MTO 2010.

3.2.2 DETALHAMENTO DE CÓDIGO DA NATUREZA DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Para atender às necessidades internas, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão detalhar as classificações orçamentárias constantes do Anexo VIII deste Volume, a partir do nível ainda não detalhado, sendo que, se o detalhamento ocorrer no nível de alínea (5º e 6º dígitos) ou subalínea (7º e 8º dígitos), deverá ser a partir do 51. A administração dos níveis já detalhados cabe à União.

Exemplo 1: 1.1.1.2.04.10 – Pessoas Físicas: 1 = Receita Corrente (Categoria Econômica);
 1 = Receita Tributária (Origem);
 1 = Receita de Impostos (Espécie);
 2 = Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (Rubrica);
 04 = Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Nat. (Alínea);
 10 = Pessoas Físicas (Subalínea)
 XX = NÍVEL DE DETALHAMENTO OPTATIVO.

3.3 CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964, no art. 11, classifica a receita orçamentária em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. A Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, estabelece, ainda, a necessidade de identificação das receitas correntes intra-orçamentárias e receitas de capital intra-orçamentárias.

Abaixo são apresentados exemplos de receitas orçamentárias.

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

- Impostos
- Taxas
- Contribuição de Melhoria

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

- Contribuições Sociais
- Contribuições Econômicas

RECEITA PATRIMONIAL

- Receitas Imobiliárias
- Receitas de Valores Mobiliários
- Receita de Concessões e Permissões

RECEITA AGROPECUÁRIA

- Receita da Produção Vegetal
- Receita da Produção Animal e Derivados
- Outras Receitas Agropecuárias

RECEITA INDUSTRIAL

- Receita da Indústria de Transformação
- Receita da Indústria de Construção
- Outras Receitas Industriais

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

- Transferências Intergovernamentais
- Transferências de Instituições Privadas
- Transferências de Convênios
- Transferências para o Combate à Fome

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

- Multas e Juros de Mora
- Indenizações e Restituições
- Receita da Dívida Ativa

RECEITAS DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

- Operações de Crédito Internas
- Operações de Crédito Externas

ALIENAÇÃO DE BENS

- Alienação de Bens Móveis
- Alienação de Bens Imóveis



FONTE: MCASP, STN (2010).

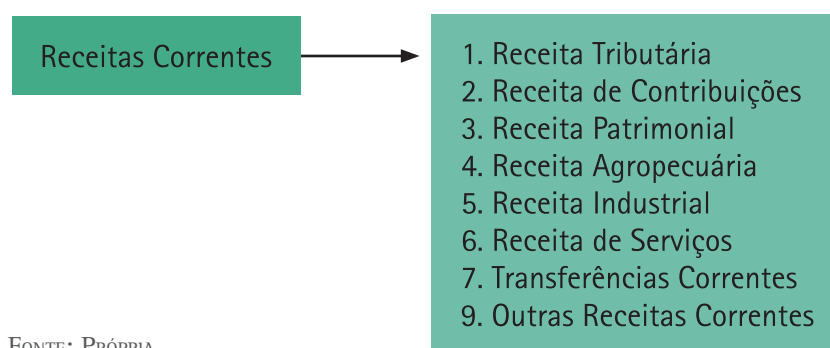
3.3.1 RECEITAS CORRENTES

Segundo a Lei nº 4.320/1964, são receitas correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

As receitas correntes podem ser classificadas em:

- a) Originárias – resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários ou da cessão remunerada de bens e valores.
- b) Derivadas – obtidas pelo Estado em função de sua autoridade coercitiva, mediante a arrecadação de tributos e multas.

A seguir, são descritas as classificações das receitas correntes, nos seguintes níveis de origem:



FONTE: PRÓPRIA.

- *Receita Tributária* - São os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.
- *Receita de Contribuições* - É o ingresso proveniente de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas. Apesar da controvérsia doutrinária sobre o tema, suas espécies podem ser definidas da seguinte forma:
 - › Contribuições Sociais – destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a previdência social, a saúde e a assistência social;
 - › Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – derivam da contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade.
 - › Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas – destinadas ao fornecimento de recursos aos órgãos representativos de categorias profissionais legalmente regulamentadas ou a órgãos de defesa de interesse dos empregadores ou empregados.
- *Receita Patrimonial* - É o ingresso proveniente da fruição do patrimônio, pela exploração de bens imobiliários ou mobiliários, e da participação societária.
- *Receita Agropecuária* - É o ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal. Incluem-se nessa classificação as receitas advindas da exploração da agricultura (cultivo do solo), da pecuária (criação, recriação ou engorda de gado e de animais de pequeno porte) e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprios estabelecimentos.
- *Receita Industrial* - É o ingresso proveniente da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais definidas como tal pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.
- *Receita de Serviços* - É o ingresso proveniente da prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e produtos inerentes à atividade da entidade e outros serviços.
- *Transferência Corrente* - É o ingresso proveniente de outros entes/entidades, referente a recursos pertencentes ao ente/entidade recebedora ou ao ente/entidade transferidora, efetivado mediante condições

preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes.

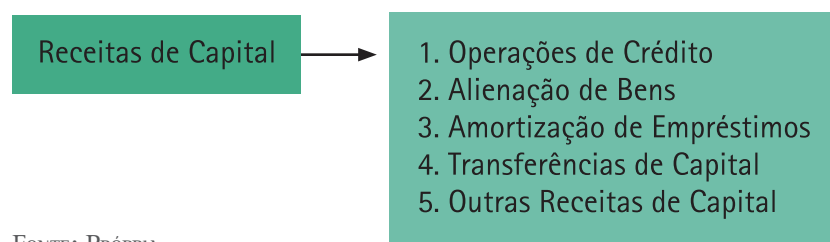
- *Outras Receitas Correntes* - São os ingressos correntes provenientes de outras origens, não classificáveis nas anteriores.

3.3.2 RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS

São receitas correntes de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e de outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou de outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

3.3.3 RECEITAS DE CAPITAL

Segundo a Lei nº 4.320/1964, são receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.



FONTE: PRÓPRIA.

A seguir, são descritas as classificações das receitas de capital, nos seguintes níveis de origem:

- *Operações de Crédito* - São os ingressos provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas.

- *Alienação de Bens* - É o ingresso proveniente da alienação de componentes do ativo imobilizado ou intangível.
- *Amortização de Empréstimos* - É o ingresso proveniente do recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos.
- *Transferências de Capital* - É o ingresso proveniente de outros entes/entidades, referente a recursos pertencentes ao ente/entidade recebedora ou ao ente/entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.
- *Outras Receitas de Capital* - São os ingressos de capital provenientes de outras origens, não classificáveis nas anteriores.

RECEITAS DE CAPITAL INTRA-ORÇAMENTÁRIAS 3.3.4

Receitas de capital de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA 3.4

O reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de:

- a) Superávit Financeiro – a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos

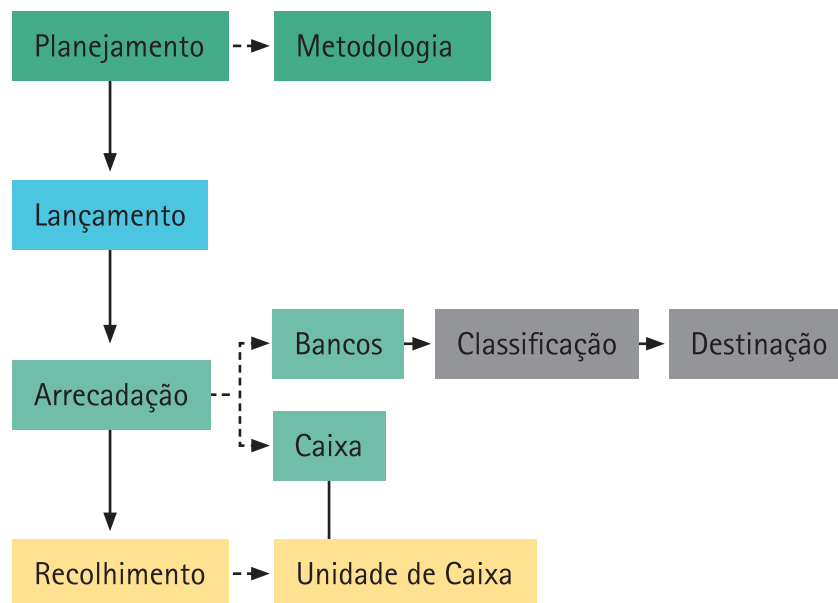
adicionais transferidos e as operações de créditos neles vinculadas. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada. O superávit financeiro pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos suplementares e especiais;

b) Cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de Restos a Pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício.

3.4.1 ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se dividir a gestão da receita orçamentária em três etapas que podem ser compreendidas a partir da figura abaixo:

- Planejamento;
- Execução; e
- Controle e avaliação.



FONTE: STN (2010).

PLANEJAMENTO

Compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observadas as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

No âmbito federal, a metodologia de projeção de receitas orçamentárias adotada está baseada na série histórica de arrecadação das mesmas ao longo dos anos ou meses anteriores (base de cálculo), corrigida por parâmetros de preço (efeito preço), de quantidade (efeito quantidade) e de alguma mudança de aplicação de alíquota em sua base de cálculo (efeito legislação). Esta metodologia busca traduzir matematicamente o comportamento da arrecadação de uma determinada receita ao longo dos meses e anos anteriores e refleti-la para os meses ou anos seguintes, utilizando-se de modelos matemáticos. A busca deste modelo dependerá em grande parte da série histórica de arrecadação e de informações dos Órgãos ou Unidades Arrecadoras, que estão diretamente envolvidas com a receita que se pretende projetar.

EXECUÇÃO

A Lei nº 4.320/1964 estabelece como estágios da execução da receita orçamentária o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

- Lançamento - Segundo o Código Tributário Nacional, art. 142, lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Tendo ocorrido o fato gerador, há condições de se proceder ao registro contábil do direito da fazenda pública em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa.

Algumas receitas não percorrem o estágio do lançamento, conforme se depreende do art. 52 da Lei nº 4.320/1964: “São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.”

- Arrecadação - Realizada pelos contribuintes ou devedores, corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro para os agentes arrecadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.
- Recolhimento - É a transferência dos valores arrecadados à conta

específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o Princípio da Unidade de Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente.

CONTROLE E AVALIAÇÃO

Esta fase compreende a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade.

O controle do desempenho da arrecadação deve ser realizado em consonância com a previsão da receita, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

3.5 DÍVIDA ATIVA

A Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas apuradas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo.

A Dívida Ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei 4320/64, sendo sua gestão econômica, orçamentária e financeira resultante de uma conjugação de critérios estabelecidos em diversos outros textos legais. O texto legal referido, que versa sobre normas gerais de direito financeiro e finanças públicas, institui os fundamentos deste expediente jurídico-financeiro, conforme seu artigo 39.

A Lei 4320/64 evidencia a natureza do crédito a favor do Ente Público, caracterizando a origem como tributária e não-tributária. O crédito tributário decorre da obrigação tributária, de acordo com o disposto no artigo 113 c/c os artigos 139 e seguintes do Código Tributário Nacional. O crédito não tributário decorre de obrigação prevista em lei, regulamento ou contrato.

A referência aos créditos que constituem a Dívida Ativa Não-Tributária, contida no § 2º da norma acima, é meramente exemplificativa.

Qualquer crédito da Fazenda Pública que não decorra de uma obrigação tributária é crédito não-tributário e todos os créditos não-tributários, cuja liquidez e certeza possam ser apuradas pela Administração, integram, em tese, a Dívida Ativa não-tributária.

Configura-se, desse modo, o caráter isonômico da inscrição, como forma de dispensar tratamento homogêneo a todos os devedores, independente da natureza de suas dívidas perante a Fazenda Pública.

Os créditos da Fazenda Pública vencidos, não quitados e não atingidos por nenhuma causa de extinção ou suspensão de exigibilidade, devem ser inscritos como Dívida Ativa, na forma de legislação própria e em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza. Essa regra, prescrita no § 1º do art. 39 da Lei supramencionada, aplica-se aos créditos de natureza tributária e não-tributária.

Não se confunde com a Dívida Passiva, que representa as obrigações do Ente Público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo e denominada de Dívida Pública.

O conjunto de procedimentos de registro e acompanhamento dos créditos da dívida ativa buscou, a partir da tradição patrimonialista, tratar contabilmente os créditos desde a efetivação até o momento da inscrição propriamente dita em Dívida Ativa, atribuindo ao órgão ou unidade do Ente Público responsável pelo crédito a iniciativa dos lançamentos contábeis. O envio dos valores para o órgão ou unidade competente para inscrição é tratado como uma transferência de gestão de créditos, ainda no âmbito de um mesmo Ente Federativo.

A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública. Os montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.

É prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão. Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos

recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á um ajuste com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada Provisão para Ajuste a valor Recuperável.

Esse ajuste corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o estoque de créditos, as projeções futuras de recebimento, a qualificação dos créditos registrados quanto ao risco e a experiência das perdas históricas para créditos de perfil semelhante. A qualificação deve ser obtida mediante estudo técnico que avalie o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.

3.6 RECEITA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL

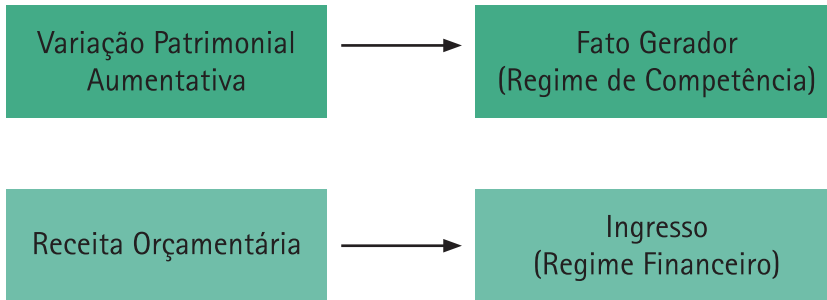
A receita pública pode ser analisada quanto ao enfoque orçamentário e patrimonial. Para fins de enfoque patrimonial é necessário lembrar que o regime é o de competência e não o de caixa, como visto nos tópicos acima.

No enfoque patrimonial a receita pública é chamada de Variação Patrimonial Aumentativa ou VPA, e pode ser classificada:

- a) Quanto à entidade que apropria a variação patrimonial aumentativa:
 - › Variação patrimonial aumentativa pública – aquela auferida por entidade pública.
 - › Variação patrimonial aumentativa privada – aquela auferida por entidade privada.

- b) Quanto à dependência da execução orçamentária:
 - › Variação patrimonial aumentativa resultante da execução orçamentária – são receitas orçamentárias efetivas arrecadadas, de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. **Exemplo:** receita de tributos.
 - › Variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. **Exemplo:** incorporação de bens (doações recebidas).

Assim, a figura abaixo resume o momento do reconhecimento da receita sob o enfoque orçamentário e patrimonial:



FONTE: PRÓPRIA.

4

DESPESA PÚBLICA ORÇAMENTÁRIA

Este capítulo tem como objetivo apresentar a Despesa Pública e suas classificações dentro da contabilidade pública, bem como seu planejamento, execução e controle.

As informações apresentadas nesse capítulo foram retiradas do MTO 2010, disponível no site da SOF (<https://www.portalsof.planejamento.gov.br>) e do MCASP, parte 1, Procedimentos Orçamentários, disponível no site da STN (http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel_PCO.pdf).

CONCEITO 4.1

A despesa orçamentária é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

Assim como ocorre com as receitas públicas orçamentárias, as despesas também possuem várias classificações.

A despesa orçamentária pode ser classificada:

Quanto às entidades executoras do orçamento:

- Despesa Orçamentária Pública – aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho.
- Despesa Orçamentária Privada – aquela executada por entidade privada e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:

- Despesa Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.
- Despesa Orçamentária Não-Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação aumentativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

4.2 ESTRUTURA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

EXEMPLOS DE DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS:

DESPESAS CORRENTES

Pessoal e Encargos Sociais

 Pessoal Civil

 Setenças judiciais

Juros e encargos da dívida

Outras despesas correntes

 Material de Consumo

 Serviços de terceiros - Pessoa Física

 Serviços de terceiros - Pessoa Jurídica

DESPESA DE CAPITAL

Investimentos

 Obras e Instalações

 Equipamento e material permanente

FONTE: PRÓPRIA.

4.2.1 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

A classificação institucional, na União, reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

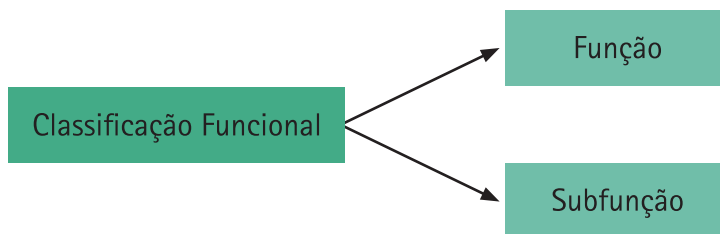
No caso do Governo Federal, o código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária. Não há ato que estabeleça essa classificação, sendo definida no contexto da elaboração da lei orçamentária anual ou da abertura de crédito especial.

CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL 4.2.2

A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária.



FONTE: PRÓPRIA.

FUNÇÃO

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A função “Encargos Especiais” engloba as despesas orçamentárias em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. Nesse caso, na União, as ações estarão associadas

aos programas do tipo "Operações Especiais" que constarão apenas do orçamento, não integrando o Plano Plurianual - PPA.

SUBFUNÇÃO

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

4.2.3 ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual – PPA para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas, mas cada um estabelecerá sua estrutura própria de acordo com a referida Portaria.

PROGRAMA

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento. O plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses instrumentos uma integração desde a origem. O programa age como módulo integrador, e as ações, como instrumentos de realização dos programas.

Cada programa deve conter objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha como finalidade modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

Exemplos de programas:

1 - Bolsa Família

Um programa social do governo federal foi o Bolsa Família. Ele foi criado através do Decreto Nº 5.209 de 17 de Setembro de 2004. A finalidade do programa é a transferência direta de renda do governo para famílias pobres e em extrema miséria.

2 - Fome Zero

Outro programa do governo federal é o Fome Zero. O objetivo é a eliminação da fome no Brasil. O programa Fome Zero começou como uma tentativa do Presidente da República de mobilizar as massas em favor dos pobres em estado de extrema miséria ainda muito presentes no Brasil.

3 - Primeiro Emprego

O Governo federal lançou em 2003 o programa Primeiro Emprego. Em 2007, o programa oferecia vantagens a empresas que ofertassem vagas a jovens de 16 a 24 anos, mas foi excluído do projeto do PPA (Plano Plurianual) 2008-2011.

Outros exemplos de programas da União que constam no PPA podem ser encontrados no sítio www.planejamento.gov.br.

TIPOS DE PROGRAMA

Os Programas são classificados em dois tipos:

Programas Finalísticos: dos quais resultam bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos resultados sejam passíveis de mensuração;

Programas de Apoio às Políticas Públicas e Áreas Especiais: são programas voltados aos serviços típicos de Estado, ao planejamento, à

formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, resultando em bens ou serviços ofertados ao próprio Estado, podendo ser composto inclusive por despesas de natureza tipicamente administrativas.

INDICADOR

Instrumento capaz de medir o desempenho do programa. Deve ser passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno. O indicador permite, conforme o caso, mensurar a eficácia, eficiência ou efetividade alcançada com a execução do programa.

Exemplo:

Objetivo: "Reduzir o analfabetismo no País"

Indicador: "Taxa de analfabetismo" (relação percentual entre a população não-alfabetizada e a população total)

Para cada programa finalístico é obrigatório haver pelo menos um indicador. Para os programas de apoio às políticas e áreas especiais a presença de indicadores é facultativa.

AÇÃO

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.

As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

a) Atividade

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: "Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde".

b) Projeto

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: “Implantação da rede nacional de bancos de leite humano”.

c) Operação Especial

Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Assim, segundo o MTO 2011, na estrutura atual do orçamento público, as programações orçamentárias estão organizadas em programas de trabalho e em programação física e financeira. O programa de trabalho, que define qualitativamente a programação orçamentária, deve responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar, sendo, do ponto de vista operacional, composto dos seguintes blocos de informação: Classificação por Esfera, Classificação Institucional, Classificação Funcional e Estrutura Programática, conforme detalhado a seguir:

BLOCOS DA ESTRUTURA	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA RESPONDIDA
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual orçamento?
Classificação Institucional	Órgão Unidade Orçamentária	Quem faz?
Classificação Funcional	Função Subfunção	Em que área da despesa a ação governamental será realizada?
Estrutura Programática	Programa	O que fazer?
Informações Principais do Programa	- Objetivo - Problema a resolver - Público-alvo - Indicadores	Para que é feito? Por que é feito? Para quem é feito? Quais as medidas?
Informações Principais da Ação	Ação - Descrição - Finalidade - Forma de Implementação - Etapas - Produto - Subtítulo	Como fazer? O que é feito? Para que é feito? Como é feito? Quais as fases? Qual o resultado? Onde é feito?

FONTE: MTO 2011.

Exemplo de PPA do Governo Federal:

Plano Plurianual 2008 - 2011		Valores em R\$ 1,00			
Anexo I - Programas de Governo - Finalísticos					
Objetivo de Governo	Promover o crescimento econômico ambientalmente sustentável, com geração de empregos e distribuição de renda				
Objetivo Setorial	Impulsionar o desenvolvimento sustentável do país por meio do agronegócio				
Programa	0352 Abastecimento Agroalimentar	Órgão Responsável: 22000 Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)			
Objetivo	Contribuir para a sustentabilidade da atividade agropecuária, mediante a implementação de políticas públicas e de mecanismos de apoio à produção e comercialização e ao armazenamento, bem como manter estoques de produtos agropecuários para a regularidade do abastecimento interno visando o equilíbrio de preços ao consumidor e a segurança alimentar da população brasileira				
Público-alvo	Produtor rural, agricultores familiares, agroindústrias, assentados da reforma agrária, usuários de informação e conhecimento, instituições financeiras e de comercialização, agentes de transportes e armazenamento, famílias em situação de risco nutricional, governo, segmento varejista				
Indicador (unidade de medida)	Referência	2011	Valores do Programa		
			Estimado	Total	
Margem de Disponibilidade de Algodão em Pluma (percentagem)	Data: 30/11/2003; Índice: 15,00	29,40	28.843.186.663	28.813.506.127	
Margem de Disponibilidade de Arroz em Casca (percentagem)	Data: 30/11/2003; Índice: 9,00	7,10	47.677.000	18.337.590.318	
Margem de Disponibilidade de Milho (percentagem)	Data: 31/12/2003; Índice: 17,00	22,20		10.475.915.809	
Margem de Disponibilidade de Trigo (percentagem)	Data: 28/02/2004; Índice: 3,00	13,30		77.357.536	
Número de Produtores Rurais Atendidos pelos Instrumentos de Apoio à Comercialização de Produtos Agropecuários (unidade)	Data: 30/12/2006; Índice: 11.006,00	17.084,00		77.357.536	
Produção Nacional de Grãos (milhão de t)	Data: 30/04/2004; Índice: 123,20	150,00		28.890.863.663	
Volume de Recursos Aplicados no Apoio à Comercialização de Produtos Agropecuários (R\$ mil)	Data: 31/12/2006; Índice: 3.133.029,00	4.271.152,00			
Volume de Recursos Aplicados no Apoio à Produção de Produtos Agropecuários (R\$ mil)	Data: 01/08/2007; Índice: 11.301.533,00	16.639.331,00			
AÇÕES DA ESFERA FISCAL					
Projetos					
Cód.	Título	Produto (unidade de medida)	Valor Total Estimado	Regionalização	Financelor/Físico
116R	Aquisição de Imóvel para a Sede da Superintendência Regional da CONAB em São Paulo - SP (**)	- (-)		Sudeste	2008 2010 2011
				R\$	2008 2010 2011
				Méda	2008 2010 2011
					3.485.000 - - -

** Ato criado apenas na LOA e seus créditos

Abastecimento Agroalimentar

FONTE: SIGPLAN (2011)

NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA 4.3

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I – Categoria Econômica;
- II – Grupo de Natureza da Despesa; e
- III – Elemento de Despesa.

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

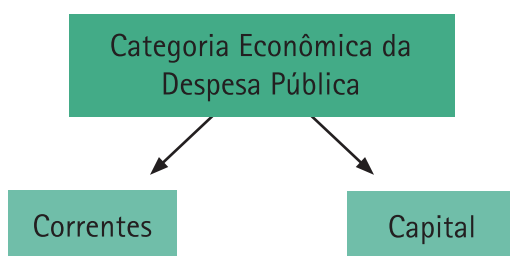
ESTRUTURA DA NATUREZA DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA 4.3.1

Os artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964 tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e elementos.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo.

O código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento.

CATEGORIA ECONÔMICA



FONTE: PRÓPRIA.

A despesa, assim como a receita, é classificada em duas categorias econômicas:

3 – Despesas Correntes

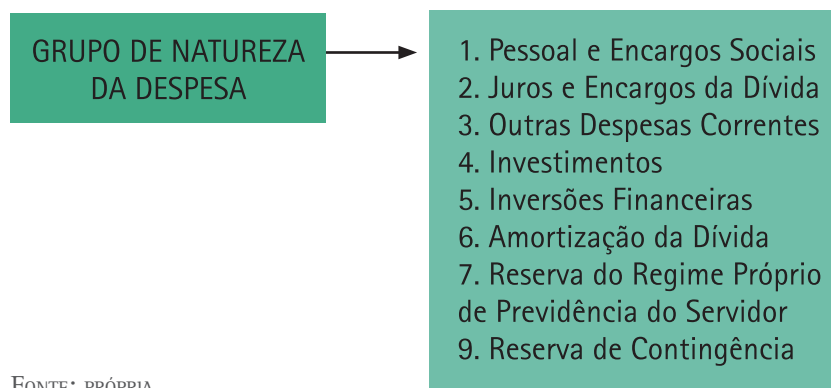
Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 – Despesas de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

É importante observar que as despesas orçamentárias de capital ensejam o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA



FONTE: PRÓPRIA.

Especificações:

1 – Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo

de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1o, da Lei Complementar nº 101/2000.

2 – Juros e Encargos da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 – Outras Despesas Correntes

Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4 – Investimentos

Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 – Inversões Financeiras

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.

6 – Amortização da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

7 – Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor

Os ingressos previstos que ultrapassarem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, do ente respectivo. Assim sendo, este superávit orçamentário representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de execução de despesa orçamentária no exercício e constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas orçamentárias previstas serão menores que as despesas orçamentárias.

9 – Reserva de Contingência

Montante de recursos, definido na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) com base na receita corrente líquida, destinado ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive a abertura de créditos adicionais.

Os Passivos Contingentes são representados por demandas judiciais, dívidas em processo de reconhecimento e operações de aval e garantias dadas pelo Poder Público.

Os outros riscos a que se refere o § 3º do art. 4º da Lei Complementar nº 101/2000 são classificados em duas categorias:

- Riscos Fiscais Orçamentários;
- Riscos Fiscais de Dívida.

Os Riscos Fiscais Orçamentários estão relacionados à possibilidade das receitas e despesas estimadas e fixadas na Lei Orçamentária Anual não se confirmarem durante o exercício financeiro.

Com relação à receita orçamentária, algumas variáveis macroeconômicas podem influenciar no montante de recursos arrecadados, dentre as quais podem-se destacar: o nível de atividade da economia e as taxas de inflação, câmbio e juros. A redução do Produto Interno Bruto – PIB, por exemplo, provoca queda na arrecadação de tributos por todos os entes da federação.

No que diz respeito à despesa orçamentária, a criação ou ampliação de obrigações decorrentes de modificações na legislação, por exemplo, requer alteração na programação original constante da Lei Orçamentária.

Os Riscos Fiscais da Dívida estão diretamente relacionados às flutuações de variáveis macroeconômicas, tais como taxa básica de juros, variação cambial e inflação. Para a dívida indexada ao Sistema Especial

de Liquidação e de Custódia – SELIC, por exemplo, um aumento sobre a taxa de juros estabelecido pelo Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil eleva o nível de endividamento do governo.

MODALIDADE DE APLICAÇÃO

A modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. Também indica se tais recursos são aplicados mediante transferência para entidades privadas sem fins lucrativos, outras instituições ou ao exterior.

Observa-se que o termo “transferências”, utilizado nos artigos 16 e 21 da Lei nº 4.320/1964, compreende as subvenções, auxílios e contribuições que atualmente são identificados em nível de elementos na classificação da natureza da despesa. Não se confundem com as transferências de recursos financeiros, representadas pelas modalidades de aplicação.

Exemplos de modalidade de aplicação: 20 Transferências a União, 30 Transferências aos Estados e ao Distrito Federal, 40 Transferências a Municípios, 71 Transferências a Consórcios Públicos, 80 Transferências ao Exterior, etc.

ELEMENTO DE DESPESA

Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins, conforme a seguinte discriminação:

Exemplos de elementos: 01 – Aposentadorias e Reformas; 03 – Pensões; 04 – Contratação por Tempo Determinado; 05 – Outros Benefícios Previdenciários; 06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso;

07 – Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência; 08 – Outros Benefícios Assistenciais, etc.

DESDOBRAMENTO FACULTATIVO DO ELEMENTO DA DESPESA

Conforme as necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária fica facultado por parte de cada ente o desdobramento dos elementos de despesa.

4.3.2 CLASSIFICAÇÃO QUANTO À NATUREZA DA DESPESA

A despesa pública pode ser classificada quanto ao seu caráter orçamentário ou extra-orçamentário.

Orçamentários – são aqueles que dependem de autorização legislativa para sua efetivação. As despesas de caráter orçamentário necessitam de recurso público para sua realização e constituem instrumento para alcançar os fins dos programas governamentais. É exemplo de despesa de natureza orçamentária a contratação de serviços de terceiros, pois se faz necessária a emissão de empenho para suportar os contratos com prestação de serviços de terceiros.

Extra-orçamentários – são aqueles decorrentes de:

- 1) Saídas compensatórias no ativo e no passivo financeiro – representam desembolsos de recursos de terceiros em poder do ente público, tais como:
 - a) Devolução dos valores de terceiros (cauções/depósitos) – a caução em dinheiro constitui uma garantia fornecida pelo contratado e tem como objetivo assegurar a execução do contrato celebrado com o poder público. Ao término do contrato, se o contratado cumpriu com todas as obrigações, o valor será devolvido pela administração pública. Caso haja execução da garantia contratual, para ressarcimento da Administração pelos valores das multas e indenizações a ela devidos, será registrada a baixa do passivo financeiro em contrapartida à receita orçamentária.
 - b) Recolhimento de Consignações/Retenções – são recolhimentos de valores anteriormente retidos na folha de salários de pessoal ou nos pagamentos de serviços de terceiros;

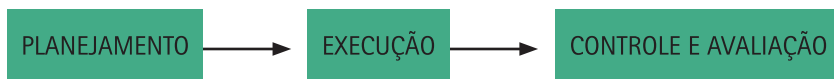
- c) Pagamento das operações de crédito por antecipação de receita (ARO) – conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as antecipações de receitas orçamentárias para atender insuficiência de caixa deverão ser quitadas até o dia dez de dezembro de cada ano. Tais pagamentos não necessitam de autorização orçamentária para que sejam efetuados;
- d) Pagamentos de Salário-Família, Salário-Maternidade e Auxílio-Natalidade – os benefícios da Previdência Social adiantados pelo empregador, por força de lei, têm natureza extra-orçamentária e, posteriormente, serão objeto de compensação ou restituição.

II) Pagamento de Restos a Pagar – são as saídas para pagamentos de despesas empenhadas em exercícios anteriores.

Se o desembolso é extra-orçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA 4.4

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se classificar a despesa orçamentária em três etapas:



FONTE: PRÓPRIA

PLANEJAMENTO 4.4.1

A etapa do planejamento abrange, de modo geral, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

FIXAÇÃO DA DESPESA

A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no

processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

Conforme art. 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

PROCESSO DE LICITAÇÃO E CONTRATAÇÃO

O processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelecendo normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações.

4.4.2 EXECUÇÃO

Os estágios da execução da despesa orçamentária pública na forma prevista na Lei nº 4.320/1964 são: empenho, liquidação e pagamento.

EMPENHO

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

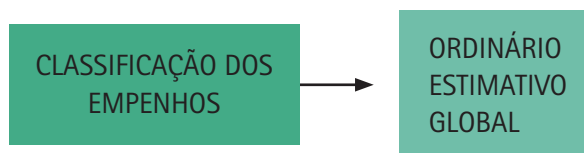
Embora o art. 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).

Caso não seja necessária a impressão do documento “Nota de Empenho”, o empenho ficará arquivado em banco de dados, em tela com formatação própria e modelo oficial, a ser elaborado por cada ente da federação em atendimento às suas peculiaridades.

Ressalta-se que o art. 60 da Lei nº 4.320/1964 veda a realização da despesa sem prévio empenho. Entretanto, o § 1º do referido artigo estabelece que, em casos especiais, pode ser dispensada a emissão do documento “nota de empenho”. Ou seja, o empenho, propriamente dito, é indispensável.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:



Fonte: PRÓPRIA.

- Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deve ocorrer de uma só vez;

- Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de alugueis.

LIQUIDAÇÃO

Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

PAGAMENTO

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

CONTROLE E AVALIAÇÃO 4.4.3

Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade.

O Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com finalidade de:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Por controle social entende-se a participação da sociedade no planejamento, na implementação, no acompanhamento e verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados.

DESPESA PÚBLICA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL 4.5

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

Na maioria das vezes o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato/serviços contratados (despesas efetivas).

Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

Entretanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendente as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na Lei Orçamentária Anual (LOA), enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

4.6 TÓPICOS ESPECIAIS DA DESPESA PÚBLICA ORÇAMENTÁRIA

4.6.1 SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

Esse assunto é tratado pela Lei n. 4.320/64, em seus artigos 68 e 69 da seguinte forma,

Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Art. 69. Não se fará adiantamento a servidor em alcance nem a responsável por dois adiantamentos. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Sendo assim, o suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido.

Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado.

Cada ente da federação deve regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público.

Destacam-se algumas regras estabelecidas para esse regime:

- a) O suprimento de fundos deve ser utilizado nos seguintes casos:
 - I. para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento,
 - II. quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
 - III. para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.

- b) Não se concederá suprimento de fundos:
 - I. a responsável por dois suprimentos;
 - II. a servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
 - III. a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e
 - IV. a servidor declarado em alcance.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES 4.6.2

São despesas fixadas, no orçamento vigente, decorrentes de compromissos assumidos em exercícios anteriores àquele em que deva ocorrer

o pagamento. Não se confundem com restos a pagar, tendo em vista que sequer foram empenhadas ou, se foram, tiveram seus empenhos anulados ou cancelados.

O artigo 37 da Lei nº 4.320/64 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

As despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

Os restos a pagar com prescrição interrompida são aqueles cancelados, mas ainda vigente o direito do credor.

Os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício são aqueles cuja obrigação de pagamento foi criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

4.6.3 RESTOS A PAGAR

No final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar, os Processados e os Não-processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento. Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar sob pena de estar deixando de cumprir os Princípios da Moralidade que regem a Administração Pública e estão previsto no artigo 37 da Constituição Federal, abaixo transcrito.

O cancelamento caracteriza, inclusive, forma de enriquecimento ilícito, conforme Parecer nº 401/2000 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Somente poderão ser inscritas em Restos a Pagar as despesas de competência do exercício financeiro, considerando-se como despesa liquidada aquela em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, e não liquidada, mas de competência do exercício, aquela em que o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

Observando-se o Princípio da Anualidade Orçamentária, as parcelas dos contratos e convênios somente deverão ser empenhadas e contabilizadas no exercício financeiro se a execução for realizada até 31 de dezembro ou se o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

As parcelas remanescentes deverão ser registradas nas Contas de Compensação e incluídas na previsão orçamentária para o exercício financeiro em que estiver prevista a competência da despesa.

A inscrição de despesa em Restos a Pagar não-processados é procedida após a depuração das despesas pela anulação de empenhos, no exercício financeiro de sua emissão, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em Restos a Pagar, anulam-se as demais e inscrevem-se os Restos a Pagar não-processados do exercício.

No momento do pagamento de Restos a Pagar referentes a despesa empenhada pelo valor estimado, verifica-se se existe diferença entre o valor da despesa inscrita e o valor real a ser pago; se existir diferença, procede-se da seguinte forma: se o valor real a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores; Se o valor real for inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado.

5

CONTROLE INTERNO E EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este capítulo tem como objetivo complementar os conhecimentos iniciais sobre controle da execução orçamentária que vimos no capítulo 1. Serão aqui apresentadas a base legal e normativa que compõe o escopo dos conceitos referentes ao controle interno e externo da administração pública.

INTRODUÇÃO

O controle da execução orçamentária e financeira na Administração Pública é realizado pelos controles: interno e externo.

Quando o controle é exercido dentro da própria organização, por seus próprios agentes, ele é denominado de Controle Interno (CI). Dentre outras atribuições, ele presta auxílio aos órgãos de Controle Externo (CE), que, por sua vez, são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, o qual possui a competência constitucional de exercer o controle externo, em cada uma das respectivas esferas (federal, estaduais, distrital e municipais). São representados pelas figuras dos Tribunais de Contas.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CF 88) trata as atribuições do Controle Externo no artigo 71, em que afirma que

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais

de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Em seu capítulo III, a lei n.º 4320/64 também cita as atribuições do Controle Externo da seguinte maneira:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Quanto ao Controle Interno, seu objetivo principal é a ação preventiva para evitar que ações ilícitas, incorretas ou impróprias possam atentar contra os princípios da Constituição da República Federativa do Brasil.

A CF 88 dispõe sobre o assunto da seguinte maneira:

Art. 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. (grifo meu)

Segundo a lei n.º 4320/64, em seu artigo 75, o controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Em seu capítulo II, a mesma lei acrescenta que

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso,

em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

A Norma Brasileira de Contabilidade que trata do Controle Interno das entidades públicas é a NBC T 16.8 (aprovada pela Resolução CFC n.º 1.135/2008), que tem por objetivo garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, assegurando, dessa forma, o cumprimento de sua missão institucional.

Segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno:

[...] é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

- (a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- (c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;
- (d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- (e) garantir a integridade e exatidão dos registros contábeis;
- (f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- (g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- (h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;
- (i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios e normas brasileiras de contabilidade.

Conforme o artigo 74 da CF, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de CI com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A existência de CI é um dos pressupostos da LRF para assegurar uma gestão fiscal responsável. Com a efetiva ação do Controle Interno é que se realiza a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A LRF estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em especial, determinando em seu artigo 59 que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de CI de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento das normas dessa Lei Complementar.

Segundo o manual de diretrizes da INTOSAI (*Internacional Organization of Supreme Audit Institutions*), o controle interno nas organizações do setor público deve ser compreendido a partir do conhecimento das características específicas dessas organizações, devendo seu enfoque alcançar: os objetivos sociais ou políticos; a utilização dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamentário; o amplo escopo decorrente da prestação de contas pública; a complexidade de seu desempenho (a demanda pelo equilíbrio entre os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência, e os modernos valores gerenciais como eficiência, eficácia e economicidade). Assim, para a INTOSAI o CI é um instrumento gerencial usado para propiciar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos, por isso,

[...] a responsabilidade por uma estrutura eficaz e adequada do controle interno recai sobre a administração superior. A direção de cada organização governamental deve assegurar-se de que uma estrutura de controle interno apropriada seja instituída, revisada e atualizada, de modo a mantê-la eficaz (INTOSAI, 1993).

Maiores informações sobre a INTOSAI podem ser obtidas através de consulta ao site <<http://www.intosaiitaudit.org/>>.

6

A CONTABILIDADE PÚBLICA PATRIMONIAL E A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS

Este capítulo tem como objetivo contextualizar um tema importante dentro da área de contabilidade pública, que é a convergência com as Normas Internacionais e a criação da chamada Contabilidade Pública Patrimonial.

Aqui serão apresentados os Princípios Contábeis na perspectiva de aplicação no setor público, bem como um resumo das NBCASP.

INTRODUÇÃO

Acompanhando o crescente processo mundial de internacionalização da contabilidade, a legislação brasileira aplicada ao setor privado sofreu mudanças com o advento da Lei 11.638/07 e da 11.941/09, que alteraram a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). Tais mudanças tiveram como um de seus objetivos aproximar as normas brasileiras às internacionais.

O órgão internacional responsável pelo processo de padronização das normas contábeis é o IASB, que é uma entidade sem fins lucrativos, criada em abril de 2001 e sediada em Londres. Este órgão emite normas denominadas de IFRS (Standard International Financial Reporting). O IASB foi criado para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o International Accounting Standards Committee (IASC), denominadas de IAS (International Accounting Standard).

Diante desse cenário, em 07 de outubro de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade, enquanto órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por força da Resolução nº 1.055/05, que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira com os padrões internacionais.

Esse processo de convergência com as normas internacionais também está presente no Setor Público. A Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, estabeleceu diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), publicadas pelo IFAC (International Federation of Accountants - Federação Internacional de Contadores) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público - NBCASP editadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

A IFAC é o principal porta-voz internacional para a profissão. Seus atuais credenciados englobam mais de 160 entidades em 120 países (dentre eles o Brasil, que é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, e pelo Conselho Federal de Contabilidade).

É de natureza não governamental, não política e sem fins lucrativos, sediada em Nova York (EUA).

A IFAC utiliza da conversão dos padrões aplicados ao setor empresarial emitidos pelo IASB, para elaborar as IPSAS. O CFC solicitou autorização a IFAC para tradução das 30 IPSAS. Segue abaixo a relação das Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público:

IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements

Apresentação das Demonstrações Contábeis

IPSAS 2 – Cash Flow Statements

Demonstrações de Fluxo de Caixa – DFC

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

Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativas Retificação de Erros

IPSAS 4 – The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

IPSAS 5 – Borrowing Costs

Custos de Empréstimos

IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements

Demonstrações Consolidadas e Separadas

IPSAS 7 – Investments in Associates

Investimentos em Coligadas

IPSAS 8 – Interests in Joint Ventures

Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)

IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions

Receitas de Transações com contraprestação

IPSAS 10 – Financial Reporting in hyperinflationary Economies

Informações Financeiras em Economias Hiperinflacionárias

IPSAS 11 – Construction Contracts

Contratos de Construção

IPSAS 12 – Inventories

Estoques

IPSAS 13 – Leases

Operações de Arrendamento Mercantil

IPSAS 14 – Events After The Reporting Date

Eventos Subseqüentes

IPSAS 15 – Norma Revogada

IPSAS 16 – Investment Property

Propriedades para Investimento

IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment

Ativo Imobilizado

IPSAS 18 – Segment Reporting

Informação Financeira por Segmentos

IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Provisões, Ativos e Passivos Contingentes

IPSAS 20 – Related Party Disclosures

Evidenciação sobre Partes Relacionadas

IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash Generating Assets

Redução a valor recuperável de ativos não geradores de caixa

IPSAS 22 – Disclosure of Information About the General Government Sector

Divulgação de Informações Financeiras sobre o Setor do Governo Geral

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

Receitas de Transações sem contraprestação (Tributos e Transferências)

IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements

Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras

IPSAS 25 – Employee Benefits

Benefícios a empregados

IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets

Redução ao Valor Recuperável de ativos geradores de caixa

IPSAS 27 – Agriculture

Ativo Biológico e Produto Agricultura

IPSAS 28 – Financial Instruments: Presentation

Instrumentos Financeiros: Apresentação

IPSAS 29 – Financial Instruments: Recognition and Measurement

Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

IPSAS 30 – Financial Instruments: Disclosures

Instrumentos Financeiros: Evidenciação

IPSAS 31 – Intangible Assets

Ativo Intangível

FONTE: PRÓPRIA.

As principais atividades da IFAC se resumem basicamente a: servir ao interesse público através do desenvolvimento de padrões nas áreas de auditoria, educação, ética e comunicação do setor público, ao defender a transparência e a convergência de informação, proporcionando melhor orientação prática para contabilistas profissionais; estreitar a colaboração com os seus membros e associados e organizações regionais de contabilidade para assegurar a competência e integridade

dos contabilistas em todo o mundo e apoiá-los em seus esforços para proporcionar serviços de elevada qualidade.

No Brasil a STN (Secretaria do Tesouro Nacional) tem papel fundamental no processo de internacionalização das normas, utilizando-se da publicação dos manuais de contabilidade aplicada ao setor público, bem como de notas técnicas. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

Em setembro de 2007 o CFC criou, através da Resolução n.º 1.103/07, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, com a finalidade de coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios. Entre suas atribuições está acompanhar a agenda do CPC, com o objetivo de alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro e realizar os trabalhos visando à convergência contábil.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na condição de membro da IFAC, nomeou ainda o grupo de estudos voltado para a área pública com o objetivo de examinar e propor Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Em 25 de novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade publicou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16):

- NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 Registro Contábil;
- NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 Controle Interno;
- NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão;
- NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Além das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), o CFC deu outro passo importante quando editou um apêndice da Resolução n. 750/93, com os Princípios de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (Resolução 1.111/2007).

RESOLUÇÃO CFC 1.111/2007 – 6.1

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Trata-se do Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Surgiu como resposta às demandas requeridas pela área pública.

Os sete Princípios de Contabilidade, conforme o art. 3º da Resolução CFC n.º 750/93, são:

1. da ENTIDADE;
2. da CONTINUIDADE;
3. da OPORTUNIDADE;
4. do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
5. da COMPETÊNCIA; e
6. da PRUDÊNCIA.

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE: O Patrimônio do agente público não se confunde com o patrimônio do ente público. Não pode um agente público tentar beneficiar-se de um recurso público para fins particulares.

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

Exemplos práticos: Demonstrar que os recursos públicos sob a responsabilidade dos agentes públicos estão sendo devidamente utilizados para seus devidos fins. Ex.: os remédios nos programas de saúde; a merenda escolar; etc.

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE: Observa-se aqui não apenas as entidades constituídas, mas principalmente quando os recursos estão alocados a programas com duração determinada ou indeterminada.

Perspectivas do Setor Público: No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da des-

tinção social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

Exemplos práticos: Programas do governo que devem ser analisados de acordo com seu tempo de duração. Programa de Erradicação do Analfabetismo; Contrato de Gestão; Financiamento de pesquisa através de um programa científico, etc.

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE: A integridade, ou totalidade no registro das informações contábeis, reside no reconhecimento do fato gerador ocorrido, independentemente do tratamento legal de questões orçamentárias e patrimoniais.

Perspectivas do Setor Público: O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

Exemplos práticos: registro de dívidas existentes no sistema patrimonial, no passivo circulante ou não circulante, conforme o vencimento da exigibilidade, mesmo que no sistema orçamentário não seja registrada uma despesa realizada sem empenho ou empenho prévio; registro de retenções realizadas sem o devido recolhimento; registro de confissões de dívida existentes, etc.

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL: O valor original dos componentes patrimoniais não se confunde com o custo histórico e, por este motivo, deve ser devidamente ajustado por reavaliação ou teste de imparidade. Esse assunto será melhor explicado com a NBCASP 16.10.

Perspectivas do Setor Público: Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração

com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente – ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

Exemplos práticos: avaliação de estoques, imóveis, unidades produtivas, etc. pelo seu valor justo, independentemente se maiores ou menores que o custo contábil de aquisição.

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA: Trata-se do reconhecimento das receitas e despesas para fins patrimoniais (e não orçamentários), no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, independentemente de seu pagamento ou recebimento. A aplicação do Princípio da Competência foi devidamente tratada para o setor público, a partir da edição da Portaria Conjunta STN/SOF nº 03, de 14 de outubro de 2008, que aprovou os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional. Porém, é possível registrar e evidenciar de maneira harmônica a visão orçamentária exigida no artigo 35 da Lei nº 4.320/64, no momento da arrecadação.

Perspectivas do Setor Público: O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao setor público. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

Exemplos práticos: Registro das despesas pagas antecipadamente; registro das contas a receber em contrapartida com a receita de IPTU, etc.

O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA: Trata-se da escolha do menor patrimônio líquido diante de alternativas igualmente válidas na avaliação de ativos e passivos.

Perspectivas do Setor Público: As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores

para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

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

Exemplos práticos: Registro das despesas com depreciação, amortização e exaustão; registro da Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa.

6.2 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO A IPSAS 01

As características qualitativas são os atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações contábeis útil para os usuários. São Características Qualitativas segundo a IPSAS 01:

6.2.1 COMPREENSIBILIDADE

A informação é compreensível quando se espera que os usuários entendam razoavelmente o seu significado. Para este fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável a respeito das atividades da entidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência.

Todavia, informações sobre assuntos complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis apenas porque esses assuntos podem ser demasiado difíceis para certos usuários as entenderem.

RELEVÂNCIA 6.2.2

A informação é relevante para os usuários quando ela pode ajudá-los a avaliar eventos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. Para ser relevante, a informação também deve ser oportuna (tempestiva).

MATERIALIDADE 6.2.3

A relevância da informação é afetada pela sua natureza e materialidade.

Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, ou, ainda, influenciar avaliações tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende da natureza, ou do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias particulares de sua omissão ou distorção. Assim, a materialidade proporciona um ponto de partida ou ponto de corte em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

CONFIABILIDADE 6.2.4

Informação confiável é aquela livre de erros materiais e vieses e na qual os usuários podem confiar como uma representação fiel do que se pretende representar ou do que razoavelmente espera-se que represente.

Apresentação Fidedigna - Para que a informação represente fielmente as transações e outros eventos, ela deve ser apresentada de acordo com a essência destas transações e outros eventos, e não meramente em sua forma legal.

PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA 6.2.5

Se a informação deve representar fielmente as transações e outros eventos que ela pretende representar, é necessário que essas transações e outros eventos sejam considerados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade econômica, e não apenas de acordo com sua forma legal. A essência das transações e outros eventos nem sempre é consistente com a sua forma legal.

6.2.6 NEUTRALIDADE

A informação é neutra se está livre de viés (tendências). As demonstrações contábeis não são neutras se a informação contida nestas foram selecionadas ou apresentadas de maneira a influenciar a tomada de decisão ou o julgamento para alcançar um resultado ou desfecho predeterminado.

6.2.7 PRUDÊNCIA

Prudência consiste no emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas requeridas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados.

Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, (a) a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, (b) a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

6.2.8 INTEGRALIDADE

A informação nas demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo.

6.2.9 COMPARABILIDADE

A informação das demonstrações contábeis é comparável quando os usuários podem identificar similaridades e diferenças entre aquela informação e informações de outras demonstrações.

A comparabilidade se aplica a:

- comparação de demonstrações contábeis de entidades diferentes; e
- comparação de demonstrações contábeis da mesma entidade ao longo de períodos de tempo.

Uma importante implicação da característica da comparabilidade é

que os usuários precisam ser informados das políticas usadas na elaboração das demonstrações contábeis, das alterações destas políticas e dos efeitos de tais mudanças.

Tendo em vista que usuários desejam comparar o desempenho da entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis correntes apresentem informações de períodos anteriores que correspondam às informações das demonstrações contábeis do período corrente.

LIMITAÇÕES NA RELEVÂNCIA E CONFIABILIDADE DAS INFORMAÇÕES 6.2.10

TEMPESTIVIDADE

Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a sua relevância. Para fornecer uma informação na época oportuna pode frequentemente ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando dessa forma a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

EQUILÍBRIO ENTRE CUSTO E BENEFÍCIO

O equilíbrio entre o benefício e o custo é uma restrição universal. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la e fornecê-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, uma questão de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas. Por essas razões, é difícil aplicar o teste custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos, assim como os responsáveis pela elaboração e das demonstrações contábeis e os usuários dessas demonstrações, devem estar conscientes dessa limitação.

EQUILÍBRIO ENTRE CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

Na prática, frequentemente é necessário que haja um balanceamento (equilíbrio), ou *trade-off*, entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer os objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

6.3 NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Nesse item será apresentado um resumo dos principais pontos das NBCASP editadas pelo CFC. As Normas de número 16.1, 16.2 e 16.6 foram alteradas pela Resolução CFC n.º 1.268 de dezembro de 2009.

6.3.1 CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO – NBC T 16.1

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

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

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

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

abrange todas as entidades do setor público.

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

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS – NBC T 16.2 6.3.2

PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

1 - Ativo – compreende os bens e os direitos, tangíveis e intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro.

Os elementos do Ativo são classificados em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de **convertibilidade** (característica de transformação de bens e direitos em moeda).

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

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

2 - Passivo – são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;

Os elementos do Passivo são classificados em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de **exigibilidade** (característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento).

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

3 - Patrimônio Líquido – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

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

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período (Retirado pela Res. CFC nº 1268/09);
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

6.3.3 PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL – NBC T 16.3

Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos

de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

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

ESCOPO DE EVIDENCIAÇÃO

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

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

- (a) a coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos;
- (b) a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

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

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

TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO – NBC T 16.4 6.3.4

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

De acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio

público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

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

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

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado. Classificam-se em quantitativas e qualitativas.

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

TRANSAÇÕES QUE ENVOLVEM VALORES DE TERCEIROS

Transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido. Essas transações devem ser demonstradas de forma segregada.

6.3.5 REGISTRO CONTÁBIL – NBC T 16.5

A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas (mais adiante será abordado sobre o PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) que compreenda:

(a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;

- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- (e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

O registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação.

Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem ser registrados nas contas de compensação.

RECONHECIMENTO E BASES DE MENSURAÇÃO OU AVALIAÇÃO APLICÁVEIS

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade (integralmente no momento em que ocorrerem).

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência, e 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.

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.

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.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

6.3.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – NBC T 16.6

Demonstração contábil: a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração do Fluxo de Caixa;
- (f) Demonstração do Resultado Econômico.

As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.

BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidenciará qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- (a) Ativo – dividido em circulante e não circulante (de acordo com os critérios estabelecidos no item 3.2 – NBC T 16.2);
- (b) Passivo – dividido em circulante e não circulante (de acordo com os critérios estabelecidos no item 3.2 – NBC T 16.2);
- (c) Patrimônio Líquido – representa o valor residual (a diferença entre o Ativo e o Passivo);
- (d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamen-

tárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário, e discrimina:

- (a) as receitas por fonte;
- (b) as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, e deve ainda ser acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

BALANÇO FINANCEIRO

O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte, e discrimina:

- (a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso;
- (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- (c) os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- (d) as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;
- (e) o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.

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

Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimo-

niais, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

- (a) variações orçamentárias por categoria econômica;
- (b) mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

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

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto (evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos), ou indireto (evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial) e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- (a) das operações;
- (b) dos investimentos; e
- (c) dos financiamentos.

O **fluxo de caixa das operações** compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O **fluxo de caixa dos investimentos** inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O **fluxo de caixa dos financiamentos** inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado eco-

nômico de ações do setor público. Ela deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

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

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

Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

NOTAS EXPLICATIVAS

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, e devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – NBC T 16.7 6.3.7

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

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

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

No processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser

consideradas as relações de dependência (orçamentária ou regimental) entre as entidades do setor público.

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

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

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

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

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

6.3.8 CONTROLE INTERNO – NBC T 16.8

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

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

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;

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

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

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

DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO – NBC T 16.9 6.3.9

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

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

A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

- (a) o método das quotas constantes;
- (b) o método das somas dos dígitos;
- (c) o método das unidades produzidas.

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

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

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

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as par-

tes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

DISPONIBILIDADES

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. E as aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

CRÉDITOS E DÍVIDAS

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Serão ainda constituídas provisões com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

ESTOQUES

Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

INVESTIMENTOS PERMANENTES

As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

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

IMOBILIZADO

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

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.

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.

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

INTANGÍVEL

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

REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

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

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

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

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

MENSAGEM FINAL

Queridos alunos,

Chegamos ao final de mais uma disciplina! Colocamos mais um tijolinho no muro do nosso conhecimento. Vencemos mais uma etapa e devemos nos sentir vitoriosos por isso.

Agora que entendemos o orçamento público, estamos enfim preparados para a segunda etapa: Contabilidade Pública II. O processo de aprendizado é contínuo e não pode parar. Então, que venha a próxima etapa!

Espero que vocês tenham gostado de participar deste módulo tanto como eu gostei de prepará-lo. Foi um imenso prazer ter trabalhado com todos vocês e espero que possamos nos encontrar em outras disciplinas.

Para aqueles que sonham em trabalhar de alguma maneira dentro com a área pública esse foi um passo importante. Essa disciplina nos forneceu base para continuar nossa caminhada no processo da busca pelo conhecimento da contabilidade. O processo é lento, mas gratificante. Não podemos parar, precisamos aproveitar todos os momentos.

**Desejo sorte a todos!
Até a próxima.**

REFERÊNCIAS

BÁSICA:

BRASIL. Lei 4320 de 17 de março de 1964. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Comentada. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 4ª EDIÇÃO, Secretaria do Tesouro Nacional.

COMPLEMENTAR:

ALBURQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. Gestão de Finanças Públicas. 2ª Edição. Editora: Gestão Pública, 2008.

BEZERA FILHO, João Eudes. Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões. 3ª Edição. Editora Impetus. Niterói, 2008.

KOHAMA, Helio. Contabilidade Pública - Teoria e prática. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 1ª. Edição. Editora Vestcon. Brasília, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750. Brasília: 1993.

____. Resolução nº 1.111. Brasília: 2007.

____. Resolução nº 1.121. Brasília: 2008.

____. Resolução nº 1.128. Brasília: 2008.

____. Resolução nº 1.129. Brasília: 2008.

____. Resolução nº 1.130. Brasília: 2008.

____. Resolução nº 1.131. Brasília: 2008.

- ____. Resolução nº 1.132. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.133. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.134. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.135. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.136. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.137. Brasília: 2008.
- ____. Resolução nº 1.268. Brasília: 2009.
- ____. Resolução nº 1.282. Brasília: 2010.

BRASIL..Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

____. Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2000.

____. Lei 8.666 de 21 de junho de 1993, com redação dada pela Lei 8.883 de 08 de junho de 1994. Regulamenta o art. 37 inciso XII, da Constituição Federal, institui normas para Licitações e Contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1993, 1994.

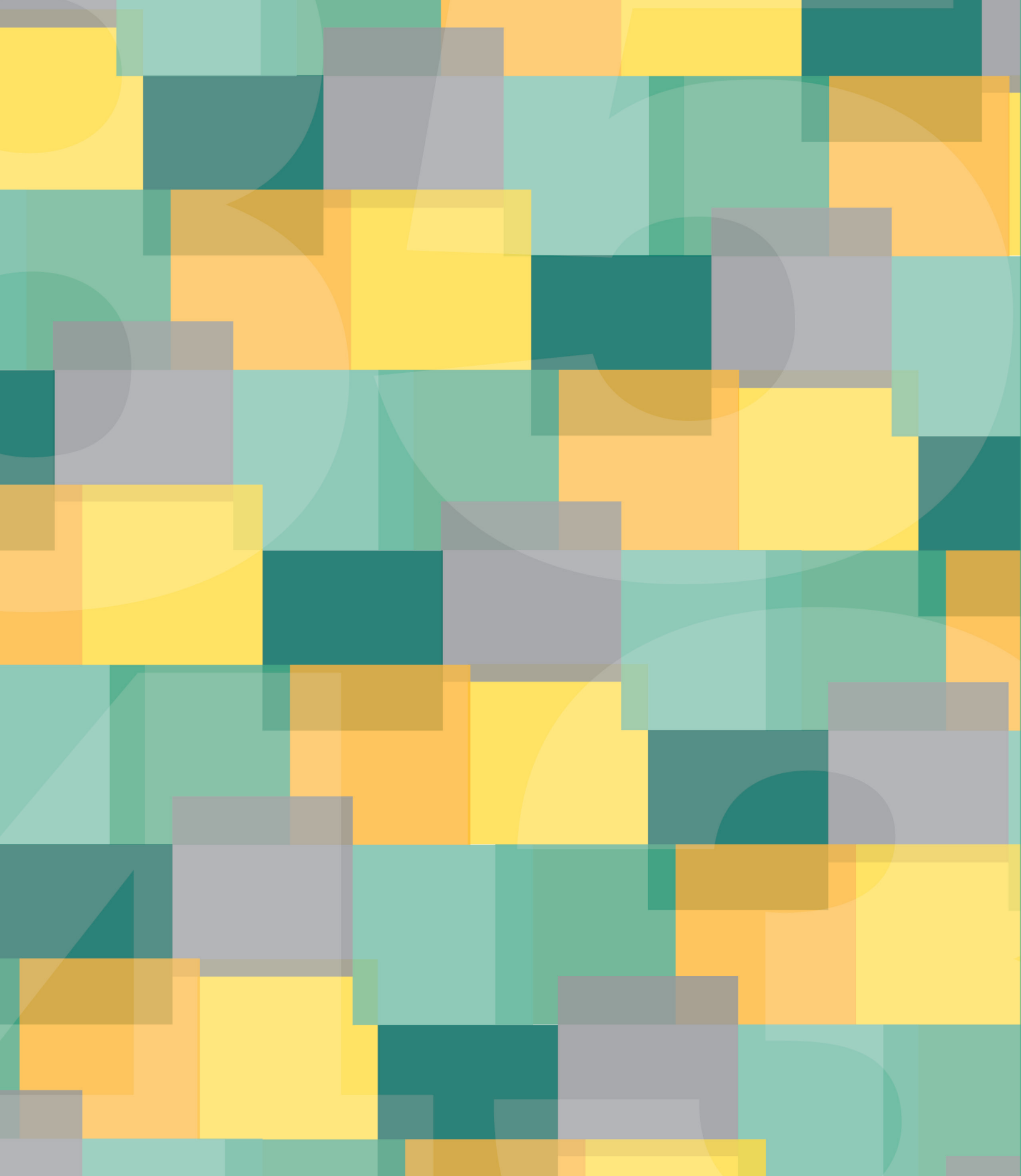
____.Lei 8.987 de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissões de prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1995.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Constituição (1989). Constituição (do) Estado do Espírito Santo 1989. Vitória: Assembléia Legislativa, 1989.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Biblioteca Central. Guia para normalização de referências bibliográficas: NBR 6023. Vitória, UFES, 2005.

____. Normalização e apresentação de trabalhos científicos e acadêmicos. Vitória, UFES, 2005.





UFES

www.neaad.ufes.br

(27) 4009 2208

