



CONTABILIDADE PÚBLICA 2

JANYLUCE REZENDE GAMA

ne@ad

Universidade Aberta do Brasil
Universidade Federal do Espírito Santo

Ciências Contábeis
Bacharelado

Queridos alunos,

Esse módulo é a continuação do trabalho que realizamos na disciplina Contabilidade Pública I. É hora de seguir em frente e aprender os aspectos práticos, como plano de contas e demonstrações contábeis, da contabilidade governamental.

Conseguiremos com esse novo aprendizado, analisar as demonstrações do setor público e interpretar os fenômenos patrimoniais e orçamentários, vistos no primeiro módulo, bem como analisar o resultado econômico e financeiro das entidades públicas.

Vamos trilhar esse fascinante caminho juntos e encerrar mais um ciclo desse processo do conhecimento!

Desejo a todos vocês muito sucesso nesta disciplina!

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

CONTABILIDADE PÚBLICA 2

Janyluce Rezende Gama

Vitória
2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

Presidente da República

Dilma Rousseff

Ministro da Educação

Aloizio Mercadante

Diretoria de Educação a Distância DED/CAPES/MEC

João Carlos Teatini de Souza Climaco

Reitor

Reinaldo Centoducatte

Diretora Geral do Núcleo de Educação Aberta e a Distância - ne@ad

Maria Aparecida Santos Corrêa Barreto

Coordenadora UAB da UFES

Teresa Cristina Janes Carneiro

Coordenadora Adjunta 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

Diretor do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas

Gelson Silva Junquillo

Coordenadora do Curso de Graduação Bacharelado em Ciências Contábeis - EAD/UFES

Marília Nascimento

Revisor de Conteúdo

Tereza Cecília Brunelli

Revisora de Linguagem

Gabriela do Couto Barone

Design Gráfico

LDI - Laboratório de Design Instrucional

ne@ad

Av. Fernando Ferrari, n. 514 -

CEP 29075-910, Goiabeiras

Vitória - ES

(27) 4009-2208

Laboratório de Design Instrucional

LDI coordenação

Heliana Pacheco

José Otávio Lobo Name

Letícia Pedrucci Fonseca

Ricardo Esteves

Gerência

Daniel Dutra

Editoração

Marianna Schmidt

Capa

Alex Furtado

Marianna Schmidt

Impressão

Gráfica GM

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

G184c Gama, Janyluce Rezende, 1980-
Contabilidade pública 2 / Janyluce Rezende Gama. - Vitória :
UFES, Núcleo de Educação Aberta e a Distância, 2012.
138 p. : il.

Inclui bibliografia.

ISBN: 978-85-8087-101-2

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.





SUMÁRIO

07 CAPÍTULO 1

Contabilidade aplicada ao setor público e suas diferenças com a contabilidade aplicada ao setor privado

21 CAPÍTULO 2

Plano de contas aplicado ao setor público (PCASP)

57 CAPÍTULO 3

Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP)

93 CAPÍTULO 4

Procedimentos contábeis patrimoniais

113 CAPÍTULO 5

Aspectos introdutórios sobre a lei de responsabilidade fiscal

133 REFERÊNCIAS



CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E SUAS DIFERENÇAS COM A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PRIVADO

Para entendermos os fenômenos que ensejam os registros contábeis no setor público precisamos entender suas diferenças em relação ao setor privado. Por isso é fundamental retomar alguns conceitos importantes, já apresentados em contabilidade pública I para então podermos diferenciar os registros do setor público daqueles realizados no setor privado. Aqueles que tiverem alguma dúvida devem revisar o fascículo de contabilidade pública I.

Este capítulo tem como objetivo abordar as diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Financeira aplicada ao setor privado, também conhecida como contabilidade geral ou societária. Este capítulo possui base 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, 16.2 e 16.6 (e suas alterações ocorridas em dezembro de 2009 pela Resolução CFC n.º 1.268/09).

As normas de contabilidade aplicadas ao setor público, com seu conteúdo completo podem ser encontradas no link do site do CFC: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>



1.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público seja na área Federal, Estadual ou Municipal segue a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que, em seu artigo 1º, 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 a Contabilidade Financeira, a Lei n.º 4.320/64 está ligada a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público além de registrar a previsão e a execução orçamentária, estudada em contabilidade pública I, também registra os fatos de natureza patrimoniais e suas variações.

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.

1.2 OBJETO

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

O Patrimônio Público compreende 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.

Contabilmente o patrimônio público é estruturado em três grupos de contas: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Estudaremos o patrimônio público no último capítulo desse fascículo.

1.3 OBJETIVO E FUNÇÃO SOCIAL

O objetivo da ciência contábil é fornecer informações úteis para fins de tomada de decisão. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como ramo da ciência contábil, apesar de suas particularidades, tem o mesmo objetivo, o de 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.

Além disso, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem a função social de 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.

A prestação de contas (*accountability*) no setor público é obrigatória, nos termos da LRF, e tem o objetivo de responsabilização dos gestores e agentes públicos visando o bom uso dos recursos públicos.

1.4 CAMPO DE APLICAÇÃO

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 CFC n.º 1.128/08)

O campo de aplicação da Contabilidade é restrito à administração pública, em todos os seus níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e Distrito Federal, bem como as suas Autarquias e Fundações. Porém, o campo de atuação da Contabilidade Aplicada à Administração Pública, após o advento do SIAFI - Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, em 1987, começou a expandir-se e hoje já alcança as 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 revisar o fascículo de contabilidade pública I ou mesmo encontrar mais 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. Esse sistema de informações contábil está dividido em subsistemas que agrupam informações orçamentárias, patrimoniais, de custos e de compensação. O conjunto de todas essas informações converge para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

O sistema contábil está estruturado, Resoluções CFC 1.129/08 e 1.128/09, 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 financeiros e 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. (Resolução CFC n. 1.129/08)

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 a contabilização do 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 tinha-se o entendimento de que a despesa orçamentária seguia o regime de competência, considerando o empenho o fato gerador, porém, depois de muitas discussões já é pacificado pelos estudiosos que o empenho, em nada tem relação com o momento do fato gerador da despesa.

Já para fins de contabilidade patrimonial, aplica-se integralmente, tanto para as receitas, quanto para as despesas, o regime de competência.

É importante ressaltar que, no setor público, para fins de contabilidade patrimonial, as nomenclaturas de receita e despesa serão substituídas por VPA – variação patrimonial aumentativa e VPD – variação patrimonial diminutiva, respectivamente. Já a nomenclatura de receita ou despesa continuará sendo utilizada para fins de orçamento.

1.7 LEGISLAÇÃO

A contabilização do orçamento, patrimônio e atos administrativos, obedece às normas gerais estatuídas pela Lei n. 4.320, de 17.03.64, Lei Complementar n.º 101/2000, Constituição Federal de 1988 (art. 163 a 169), as 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 n.º 101/2000 (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, como órgãos reguladores, emitem várias legislações que versam sobre o tema Contabilidade Governamental.

A STN emite o MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, encontra-se na 4ª edição e é dividido por partes, sendo:

- **Parte I** – Procedimentos Contábeis Orçamentários
- **Parte II** – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
- **Parte III** – Procedimentos Contábeis Específicos
- **Parte IV** – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- **Parte V** – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- **Parte VI** – Perguntas e Respostas
- **Parte VII** – Exercício Prático
- **Parte VIII** – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas

Já o Conselho Federal de Contabilidade emite diversas Resoluções, entre normas profissionais e técnicas que também regulamentam a contabilidade no setor público. Exemplo: o conjunto de normas brasileiras aplicadas ao setor público, NBC T SP 16, que é composto por 11 normas. Veremos esse assunto no último capítulo desse fascículo.

1.8 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Porém, para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, o conjunto das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público passou por diversas alterações. As demonstrações, também chamadas de DCASP, observam todos os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/2000 e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 16).

As Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público são definidas na lei n. 4.320/64, na NBC T SP 16.6 e no MCASP STN 2011, parte V como:

- **Balanço Orçamentário:** Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. (lei n. 4.320/64)
- **Balanço Financeiro:** Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. (lei n. 4.320/64)
- **Demonstração das Variações Patrimoniais:** Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (lei n. 4.320/64)
- **Balanço Patrimonial:** Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará: I - o Ativo Financeiro; II - o Ativo Permanente; III - o Passivo Financeiro; IV - o Passivo Permanente; V - o Saldo Patrimonial; e VI - as Contas de Compensação. (lei n. 4.320/64).

O Balanço Patrimonial definido acima possui um viés orçamentário, ou seja, reflete procedimentos de acordo com o artigo 35 da lei n. 4.320 e consequentes desdobramentos da contabilização do orçamento. Por esse motivo, passou por profundas alterações, principalmente na sua estrutura apresentada na NBC T SP 16.6 como “o Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.” Assim, sua classificação, segundo a mesma norma, nos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

- **A Demonstração dos Fluxos de Caixa foi instituída:** Deve ser elaborada pelo

método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos; e (c) dos financiamentos. (NBC T SP 16.6)

- **A Demonstração do Resultado Econômico foi instituída:** Evidencia o resultado econômico de ações do setor público. 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. (NBC T SP 16.6)

- **Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido foi instituída:** Obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar: a) o déficit ou superávit patrimonial do período; b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores. d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários. (MCASP 2011, parte V)

O quadro 1.1, a seguir, apresenta um resumo das diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade geral ora apresentadas.

Quadro 1.1: Diferenças entre a contabilidade pública e privada.

ASPECTOS	CONTABILIDADE PÚBLICA	CONTABILIDADE GERAL
Legislação	Lei n. 4.320/64	Lei n. 6.404/76
Objeto	Patrimônio	Patrimônio
Regime de Escrituração*	Competência	Competência
Registro	Atos e Fatos Administrativos	Fatos Administrativos
Contas de Resultado (Nomenclatura)	VPA (Variação Patrimonial Aumentativa) e VPD (Variação Patrimonial Diminutiva)	Receitas e Despesas
Resultado Patrimonial	Superávit ou Déficit	Lucro ou Prejuízo
Plano de Contas	Registro por natureza de informação patrimonial, orçamentária e de controle	Sistema de contas patrimoniais e de resultado
Demonstrações Contábeis	BP, BO, BF, DVP, DMPL, DFC, DRE	BP; DRE; DLPA; DMPL; DFC; DVA

* É importante lembrar que existe o regime de escrituração misto para o orçamento, atendendo o artigo 35 da lei n. 4.320/64, mas para a contabilidade o regime é de competência integralmente.

1.9 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

No estudo da contabilidade introdutória e intermediária nos foram apresentados a Resolução CFC 750/93 e sua mais recente alteração Res. CFC n. 1.282/10. No estudo da contabilidade pública I foram apresentados os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público estabelecidos pela Res. CFC 1.111/07. Porém, em 29 de novembro de 2011, ocorreram novas alterações por meio da emissão da Resolução CFC n. 1.367/2011 que merecem destaque no processo do aprendizado.

Este capítulo será baseado nas Resoluções emitidas pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade (750/93, 1.111/07 e 1.367/11) com o objetivo de servir como fonte dos conceitos básicos a serem utilizados pelos profissionais de contabilidade no exercício de suas atividades nos entes públicos.

1.9.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO

Os Princípios de Contabilidade são o ponto de partida da Ciência Contábil e formam o arcabouço teórico que é a base da Contabilidade. No setor público brasileiro eles só ganharam destaque em 2007 por meio da Resolução CFC nº 1.111 que foi emitida como apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93.

Em 29 de novembro de 2011, a Resolução CFC nº 1.111/07 foi alterada por meio da emissão da Resolução nº 1.367/11 que contemplou os aspectos já trazidos pela Resolução nº 1.282/10.

A Resolução CFC nº. 750/93, no art. 2º, conceitua os Princípios de Contabilidade como sendo

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Ao gerar informações para os usuários, o profissional de contabilidade deve estar respaldado na observância dos princípios, considerando o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

O profissional de contabilidade que, ao exercer suas atividades, deixar de observar os Princípios de Contabilidade estará sujeito a penalidades que variam de multas pecuniárias a suspensão do exercício da profissão, de acordo com o art. 11 da Resolução CFC nº 750/93. “A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 (alterado pela Lei n. 12.249/2010) e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.”

1.9.1 RESOLUÇÃO CFC Nº 1.111/2007 – PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Essa resolução foi alterada em 29 de novembro de 2011 pela Resolução CFC n. 1.367. 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.

Não existe hierarquia formal entre os princípios. Todos têm o mesmo valor dentro da Ciência Contábil, dado que é a união entre eles que forma a base ou as vigas-mestras do sistema. 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 a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

Exemplos práticos: Demonstrar que os recursos públicos sob a responsabilidade dos agentes públicos estão realmente sendo utilizados para seus devidos fins. Ex.: os medicamentos nos programas de saúde; a merenda escolar; uso correto do suprimento de fundos, etc.

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

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.367/11)

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

Exemplos práticos: Programa de erradicação do analfabetismo; Contrato de gestão; Financiamento de pesquisa através de um programa científico, etc, são programas de duração determinada.

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 processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367/11)

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

Exemplos práticos: registro de passivos no sistema patrimonial, independente do sistema orçamentário; 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. Assim, uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações.

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 bens móveis, imóveis, estoques, etc. pelo seu valor justo, independente 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, independente do seu recebimento ou pagamento. 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 e nas demais versões do MCASP (atualmente na 4ª edição). Porém, é possível registrar e evidenciar a visão patrimonial e a visão orçamentária exigida no artigo 35 da Lei nº 4.320/64, de maneira harmônica.

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

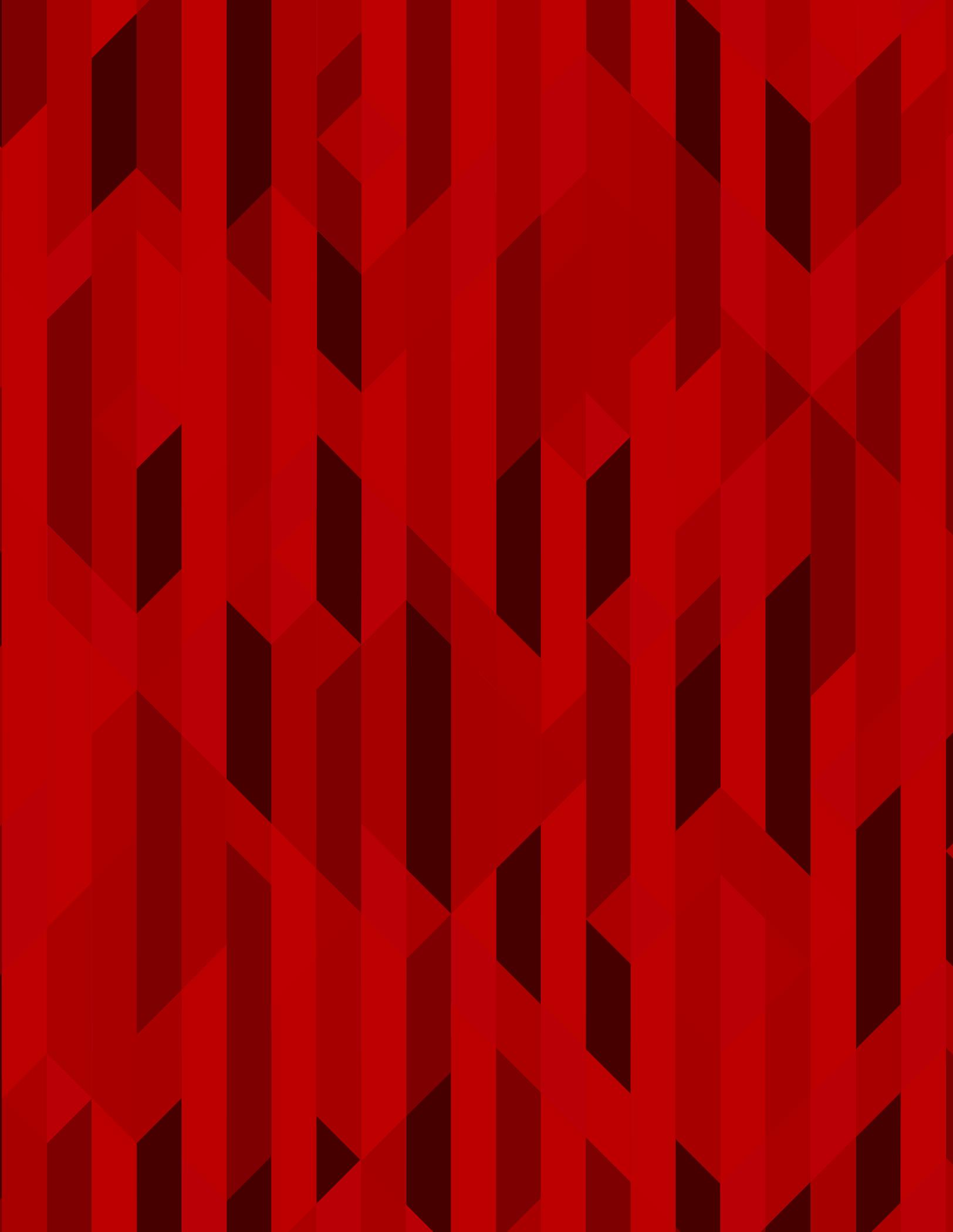
Exemplos práticos: Registro das despesas pagas antecipadamente; registro das contas a receber em contrapartida com a receita de IPTU, provisões passivas, apropriação por competência do 13º salário e das férias, etc.

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, surgirem possibilidades de novas mensurações. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.367/11). A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis, como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Exemplos práticos: Registro das despesas com depreciação, amortização e exaustão; registro do Ajuste para Crédito de Liquidação Duvidosa; registro do ajuste para perdas em estoques; investimentos, etc.

Nos capítulos apresentados a seguir vamos estudar os lançamentos contábeis e assim poderemos entender a aplicação dos princípios de contabilidade no setor público.



2

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

Esse capítulo tem como objetivo apresentar os principais aspectos do novo Plano de Contas aplicado ao Setor Público. Esse capítulo tem como referência principal o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) 4º edição, Parte IV, que pode ser acessado no link <http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteIV_PCASP2011.pdf>

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que será utilizado por toda a Federação, encontra-se disponível no sitio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, no link <http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/plano_contas.asp>



2.1 INTRODUÇÃO

O plano de contas é uma base de orientação, um roteiro de escrituração para o profissional contábil, indispensável para o registro de informações confiáveis e transparentes.

Diferente do setor privado em que não existe obrigatoriedade de se adotar um plano de contas único para todas as entidades, no setor público existe essa exigência. Isso acontece devido ao fato de que a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 50, § 2 prevê a consolidação das contas públicas por parte da União. Essa consolidação só é possível se existir em todos os entes da federação (União, Estados e Municípios) a mesma base de registro, ou seja, um plano de contas único.

Assim, o campo de aplicação PCASP abrange todas as entidades governamentais, administração direta e indireta, exceto as estatais independentes que seguem a Lei n. 6.404/76, e que poderão facultativamente fazer uso deste, já que o PCASP atende também aspectos da lei das sociedades por ações, devido abranger as estatais dependentes.

O conceito de empresa estatal dependente está descrito no art. 2º, inciso III da LC 101 de 2000, que afirma que é a empresa controlada que recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

É fato que o plano de contas único aplicado ao setor público (PCASP) está começando a ser implantado agora. A obrigatoriedade para toda federação será a partir do exercício de 2013, conforme portaria STN n. 828/2011. Assim, na maioria dos entes públicos ainda existem muitos órgãos que trabalham com plano de contas antigo, ou seja, sem um padrão único.

Com a implantação do novo plano de contas a administração pública amplia o grau de transparência, a partir de contas mais analíticas, contribuindo assim para atender os dispositivos da LRF discriminados no Capítulo IX - Da Transparência, Controle e Fiscalização.

2.2 CONTEXTUALIZAÇÃO E CONCEITO

A contabilidade, em qualquer que seja o ramo, tem como finalidade principal fornecer informações para a tomada de decisão. Assim, a contabilidade tem como objetivo registrar os fatos de maneira confiável de modo que a evidenciação da informação contábil (*disclosure*) atenda às necessidades dos seus usuários.

Nesse momento em que os esforços estão voltados para a convergência de normas contábeis, pensamos se não existiria um plano de contas único e internacional para que todos os países pudessem seguir, mas a resposta é não. Cabe a cada país elaborar seu

plano de contas de forma a refletir sua realidade e peculiaridades locais.

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público por muito tempo já efetua o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira de maneira eficiente, a luz dos artigos da lei nº 4.320. No entanto, o registro sob o enfoque patrimonial, para que o patrimônio público, à luz dos princípios e normas contábeis não era praticado. Até então prevalecia o orçamentário em detrimento ao patrimonial. Com o surgimento de um plano de contas único para toda a federação e a adoção de normas internacionais, o setor público brasileiro vem tentando corrigir essa falha, de forma a evidenciar as informações importantes também de natureza patrimonial.

Um plano de contas pode ser entendido como a base principal da escrituração contábil. É um conjunto de contas com títulos previamente definidos e organizados e codificados com a finalidade de uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão devendo permitir, de forma mais analítica e padronizada, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

O plano de contas do setor público reafirma o método de registro pelo sistema das partidas dobradas de modo a representar o estado patrimonial, orçamentário e financeiro de uma entidade.

O plano de contas aplicado ao setor público, também conhecido como PCASP, estabelece conceitos básicos e regras para o registro dos atos e fatos e uma estrutura contábil padrão, até o nível de consolidação, de modo a atender a todos os Entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo que sejam gerados dados uniformes e comparáveis para compilação de estatísticas e finanças públicas.

O PCASP foi desenvolvido com a ajuda de um Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), criado pela Portaria STN nº 136, de 6 de março de 2007, que priorizou a elaboração de um Plano de Contas em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, que permita a consolidação das contas públicas conforme o art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Foram realizados diversos estudos e discussões com a participação de diversos órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade.

Segundo o art. 2º da Portaria STN n. 109/2011 o GTCON é um grupo de caráter técnico e consultivo, manifestando-se através de recomendações consignadas em atas, e que deve nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

O artigo 1º da mesma portaria afirma que o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON possui entre suas atribuições: “I – analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à padronização de procedimentos contábeis e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e II – apreciar as minutas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, visando à sua atualização permanente;”. Assim, isso explica porque a padronização das contas do PCASP teve a ajuda do GTCON

já que faz parte das atribuições legais do grupo.

Diante desse contexto foi criado um novo plano de contas, que é único para todo o setor público.

2.3 OBJETIVO DE UM PLANO DE CONTAS

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, elaborou o PCASP com o objetivo de atender tanto aos dispositivos legais vigentes, quanto aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

A Lei n.º 4.320/1964 estabelece em seu Título IX estabelece:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

.....

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

Portanto, o PCASP tem o objetivo de atender às necessidades dos entes da Federação e dos demais usuários da informação contábil. Ele deve estar em conformidade com os princípios da administração pública e os princípios de contabilidade, as normas legais de contabilidade e finanças públicas.

O PCASP é a estrutura primária para gerar os demonstrativos contábeis, inclusive os demonstrativos para atender a LRF e outros necessários a geração de informações ao público, incluindo os organismos internacionais.

O objetivo principal de um plano de contas é atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade, para gerar informações padronizadas e comparáveis visando atender as necessidades de informações dos usuários.

A principal utilidade do plano de contas é a de servir de base de orientação para o contador na escrituração contábil, ajudando a entidade a se prevenir contra erros naturais ocorridos pela ausência de sistematização.

Como existem necessidades diferentes de informações de acordo com cada ente e região, a entrada de informações no PCASP é flexível, ou seja, apesar de existir um nível padronizado para a consolidação e maior transparência das contas públicas, há a oportu-

tunidade de detalhamento nos níveis inferiores das contas pelos diferentes entes, para atender suas necessidades de informações diferenciadas e necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos para facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

2.4 CONTA CONTÁBIL

Conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo. (MCASP 2011, parte IV).

As contas são agrupadas em razão do:

1. **Título:** É o termo ou a palavra que dá nome a conta;
2. **Função das Contas:** é a finalidade da conta no processo de escrituração contábil;
3. **Funcionamento das Contas:** O funcionamento das contas estabelece a relação da conta com as demais contas de um plano de contas. No PCASP o funcionamento das contas acontece por natureza da informação, e será apresentado ainda nesse capítulo.
4. **Classificação da Conta:** Pode haver diversas classificações para as contas, por exemplo, em relação ao saldo, necessidade de desdobramento, frequência das movimentações, etc. A classificação indica se uma conta é devedora ou credora; patrimonial, orçamentária ou de controle; sintética ou analítica, etc.
5. **Grupamentos das Contas:** Indica a que grupo ela pertence. Ativo, Passivo, PL, VPD, VPA, planejamento e previsão do orçamento, Execução do Orçamento, Controles devedores ou Controles credores.
6. **Código da Conta:** É um conjunto de algarismos que identifica a conta dentro do Plano de Contas e propicia a entrada de dados e os agrupamentos e saldos.

Segundo o MCASP 2011, parte IV, entre as funções das contas no PCASP, encontram-se:

- a) Identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira uniforme e sistematizada;
- b) Determinar os custos das operações do governo;
- c) Acompanhar e controlar a aprovação e a execução do planejamento e do orçamento, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada, liquidada, paga e as dotações disponíveis;

- d) Elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, de Fluxo de Caixa, das Mutações do Patrimônio Líquido e do Resultado Econômico;
- e) Conhecer a composição e situação do patrimônio analisado, por meio da evidência de todos os ativos e passivos;
- f) Analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;
- g) Individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou obrigação; e
- h) Controlar contabilmente os atos potenciais oriundos de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

2.5 APRESENTAÇÃO DO NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – PCASP

O PCASP está dividido em 8 classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, e que podem ser de três tipos: patrimonial, orçamentária e de controle.

As contas com Informações de Natureza Patrimonial integram as primeiras quatro classes (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)). Essas contas registram fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público e que podem ser fatos financeiros e não financeiros. Assim, as contas de natureza de informação patrimonial tem relação com os subsistemas financeiro e patrimonial, segregando o ativo e passivo financeiros, conforme estabelecido na Lei nº 4.320/64 para cálculo do superávit financeiro no Balanço Patrimonial.

Cabe ressaltar ainda que as contas de natureza de informação patrimonial se divide em contas patrimoniais e de resultado, sendo as classes 1 e 2 de elementos patrimoniais e as classes 3 e 4 de elementos que irão compor o resultado do exercício. Assim, apesar da conta nos mostrar uma visão do resultado do exercício a natureza de informação é patrimonial, já que esse resultado ao ser encerrado vai compor o saldo patrimonial na classe 2.

As contas com Informações de Natureza Orçamentária integram apenas as classes 5 e 6 do PCASP que são classes de controle do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a Execução. Essas contas registram atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar processados e não processados.

As contas com Informações de Natureza Típica de Controle representam as classes 7 e 8 que são de compensação e demais controles, pois são nessas classes que são registrados os atos potenciais. Essas contas registram atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, como atos potenciais, controle da dívida ativa, programação financeira, custos, etc.

O saldo dessas contas serão ajustados, encerrados e demonstrados em um quadro anexo ao Balanço Patrimonial.

Assim, tem-se as seguintes natureza das informações seguidas de suas classes:

- **Patrimoniais:** classes 1, 2, 3 e 4.
- **Orçamentárias:** classes 5 e 6.
- **De Controle:** classes 7 e 8.

O quadro 2.1 abaixo resume as classes, a visão das contas e as naturezas da informação.

Quadro 2.1. Diferenças entre a contabilidade pública e privada.

Classe	Visão	Natureza da Informação
Ativo	Patrimonial	Patrimonial
Passivo	Patrimonial	Patrimonial
Variação Patrimonial Diminutiva	Resultado	Patrimonial
Variação Patrimonial Aumentativa	Resultado	Patrimonial
Controles da Aprovação do planej. e Orçamento	Orçamentária	Orçamentária
Controles da Execução do planej. e Orçamento	Orçamentária	Orçamentária
Controles Devedores	Controle/Compensação	Controle
Controles Credores	Controle/Compensação	Controle

2.6 REGISTRO CONTÁBIL

O PCASP reafirma o método das partidas dobradas para fins de registros contábeis. Os lançamentos serão realizados sempre dentro da mesma natureza da informação e deverão cumprir algumas características.

Segundo a NBC T SP 16.5 e Resolução nº 1.132/08 são características do registro e da informação contábil no setor público, devendo observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público:

a) Comparabilidade - os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

b) Compreensibilidade - as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

c) Confiabilidade - o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

d) Fidedignidade - os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

e) Imparcialidade - os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

f) Integridade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

g) Objetividade - o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

h) Representatividade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

i) Tempestividade - os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

j) Uniformidade - os registros contábeis e as informações devem observar critérios

padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

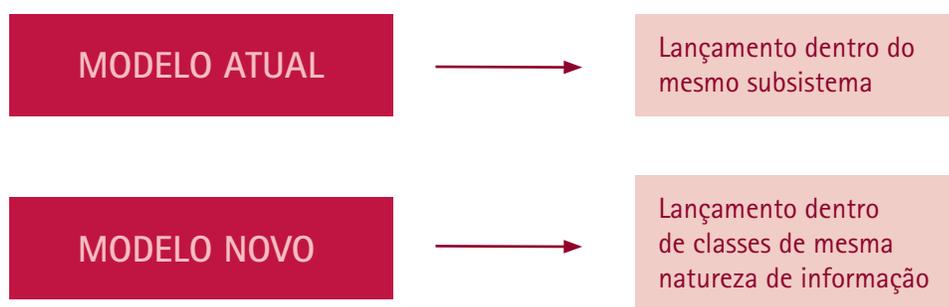
k) Utilidade - os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

l) Verificabilidade - os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

m) Visibilidade - os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

LÓGICA DO REGISTRO CONTÁBIL

Antes de entendermos a lógica do novo plano de contas, é importante entender a principal diferença entre o plano de contas utilizado atualmente pela administração pública e o novo para não confundirmos as nomenclaturas. Vimos que o novo PCASP terá seus registros contábeis realizados pelas contas de mesma **natureza da informação**, porém o que se tem feito até então são registros contábeis realizados dentro do mesmo **subsistema de informação** contábil.



Para melhor desenvolvimento dos procedimentos contábeis segundo a natureza dos fatos e atos, o sistema contábil foi estruturado nos seguintes subsistemas de informações, conforme NBC T 16.2 (Resolução nº 1.129/08 e 1.268/09):

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 financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio

público; (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)

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

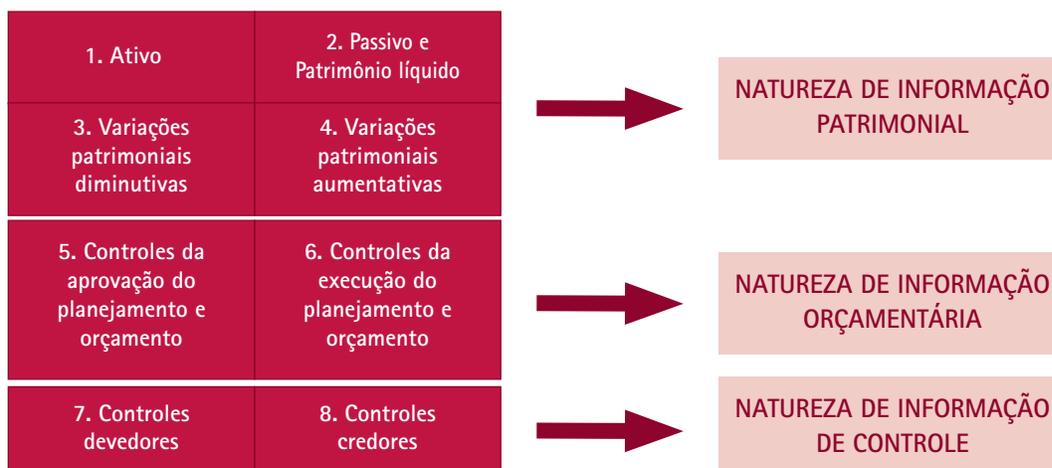
É importante ressaltar que a Resolução CFC n. 1.268 de 2009 excluiu o subsistema financeiro, que era definido como sendo “Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período.” Esse subsistema continua tendo as suas informações no PCASP, mas agora dentro da natureza de informação patrimonial, que contempla fatos financeiros e não financeiros.

Assim, para não esquecer o que acabamos de estudar, no:

- **Plano de Contas atual do setor público** – os lançamentos são realizados dentro do mesmo subsistema de informação contábil;
- **Novo Plano de Contas aplicado ao setor público (PCASP)** – os lançamentos são realizados dentro da mesma natureza de informação (patrimonial, orçamentária e de controle).

Agora que entendemos a diferença de subsistema de informação contábil e natureza de informação, podemos estudar a lógica do registro contábil do novo PCASP. Nele o registro deve ser feito sempre nas classes que representam a mesma natureza da informação, e seguindo o método das partidas dobradas (item 5, letra “d” da NBC T 16.2. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4, das classes 5 e 6 e/ou das classes 7 e 8. A figura n. 1 apresenta a explicação abaixo.

Figura 2.1: Lógica do registro contábil no PCASP



Vale ressaltar que as classes 5, 6, 7 e 8 tem uma lógica de registro diferente das classes 1, 2, 3 e 4. Consideremos a seguinte estrutura do PCASP:

1. Ativo	2. Passivo
3. VPD	4. VPA
5. Controle da aprovação do planej. e orçamento	6. Controle da execução do planej. e orçamento
7. Controles devedores	8. Controles credores

Analisando o quadro acima podemos destacar os seguintes pontos:

1. as classes de 1 a 7 são devedoras e as classes de 2 a 8 são credoras;
2. o regime de escrituração das classes de 1 a 4 é o Regime de competência; as classes 5 e 6 é o regime misto do orçamento, ou seja, caixa para receitas e empenho para despesas; já as classes 7 e 8 não tem regime fixado.
3. os lançamentos das classes 1 a 4 não possuem ordem de início, podendo ocorrer varias combinações de débitos e créditos, como 1 e 1, 1 e 2, 2 e 1, 2 e 2, 3 e 1, 4 e 2, etc.
4. as classes 5 e 6 e também as classes 7 e 8 possuem uma sistemática diferente das demais classes, ou seja, o primeiro lançamento dessas classes são realizados na horizontal e os demais na vertical, mas sempre dentro da mesma natureza da informação. Vejamos a representação nas figuras a seguir:

Figura 2.2 Visualização do primeiro lançamento das classes 5 e 6, e 7 e 8.

1 - Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2- Passivo 2.1 - Passivo Circulante 2.2- Passivo Não Circulante 2.3- Patrimônio Líquido
3- Variação Patrimonial Diminutiva 3.1- Pessoal e Encargos 3.2- Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9- Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4- Variação Patrimonial Aumentativa 4.1- Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2- Contribuições ... 4.9- Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5- Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1- Planejamento Aprovado 5.2- Orçamento Aprovado 5.3- Inscrição de Restos a Pagar	6- Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1- Execução do Planejamento 6.2- Execução do Orçamento 6.3- Execução de Restos a Pagar
7- Controle Devedores 7.1- Atos Potenciais 7.2- Administração Financeira 7.3- Dívidas Fiscais 7.4- Riscos Fiscais 7.8- Custos 7.9- Outros Controles	8- Controles Credores 8.1- Execução dos Atos Potenciais 8.2- Execução da Administração Financeira 8.3- Execução das Dívidas Fiscais 8.4- Execução dos Riscos Fiscais 8.8- Execução dos Custos 8.9- Outros Controles

1º LANÇAMENTO HORIZONTAL

1º LANÇAMENTO HORIZONTAL

Figura 2.3 Visualização dos demais lançamentos das classes 5 e 6, e 7 e 8

1 - Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2- Passivo 2.1 - Passivo Circulante 2.2- Passivo Não Circulante 2.3- Patrimônio Líquido
3- Variação Patrimonial Diminutiva 3.1- Pessoal e Encargos 3.2- Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9- Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4- Variação Patrimonial Aumentativa 4.1- Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2- Contribuições ... 4.9- Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5- Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1-Planejamento Aprovado 5.2- Orçamento Aprovado 5.3- Inscrição de Restos a Pagar	6- Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1- Execução do Planejamento 6.2- Execução do Orçamento 6.3- Execução de Restos a Pagar
7- Controle Devedores 7.1- Atos Potenciais 7.2- Administração Financeira 7.3- Dívidas Fiscais 7.4- Riscos Fiscais 7.8- Custos 7.9- Outros Controles	8- Controles Credores 8.1- Execução dos Atos Potenciais 8.2- Execução da Administração Financeira 8.3- Execução das Dívidas Fiscais 8.4- Execução dos Riscos Fiscais 8.8- Execução dos Custos 8.9- Outros Controles

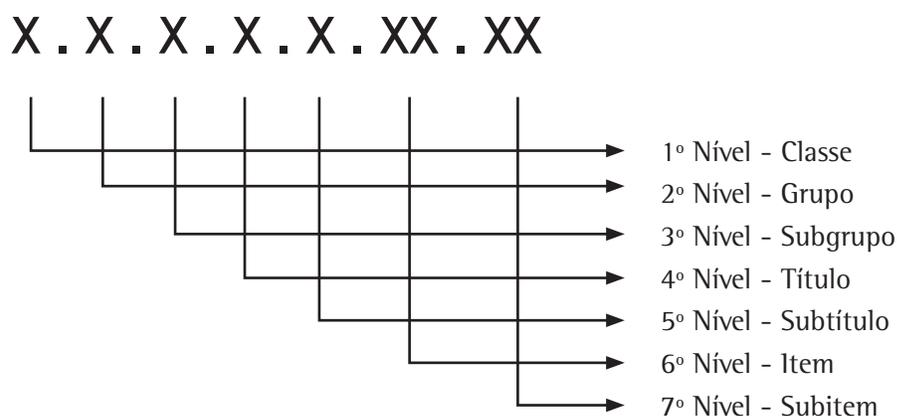
São elementos essenciais do registro contábil (item 13 da NBC T 16.2):

- a) A data da ocorrência que ensejou o registro contábil;
- b) A conta a ser debitada;
- c) A conta a ser creditada;
- d) O histórico da transação (que pode ser realizado de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica);
- e) O valor da transação; e
- f) O número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

2.7 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

O Plano de Contas Aplicado ao Setor público está estruturado por níveis de desdobramentos. São 9 dígitos e 7 níveis, porém os entes da federação que desejarem aumentar o nível para melhor detalhar a informação podem fazê-lo. Os níveis estão classificados e codificados como segue na Figura 4, abaixo:

Figura 2.4 – Estrutura de níveis do PCASP



Agora vamos detalhar os níveis. O primeiro nível é chamado de classe e apresentam a seguinte estrutura:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

O segundo nível é chamado de grupo de contas e está desmembrado dentro de cada classe. A estrutura básica é a seguinte:

1. Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2. Passivo 2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3. Variação Patrimonial Diminutiva – VPD 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo 3.4 Variações patrimoniais diminutivas financeiras 3.5 Transferências concedidas 3.6 Desvalorização e perda de ativos 3.7 Tributárias 3.8 Outras VPDs	4. Variação Patrimonial Aumentativa – VPA 4.1 Impostos, taxas e contribuições de melhoria 4.2 Contribuições 4.3 Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.5 Variações patrimoniais aumentativas financeiras 4.6 Valorização de ganhos com ativos 4.7 Outras VPAs
5. Controle da aprovação do planejamento e orçamento 5.1 Planejamento aprovado 5.2 Orçamento aprovado 5.3 Inscrição de restos a pagar	6. Controle da execução do planejamento e orçamento 6.1 Execução do planejamento 6.2 Execução do orçamento 6.3 Execução de restos a pagar
7. Controles devedores 7.1 Atos potenciais 7.2 Administração financeira 7.3 Dívida ativa 7.4 Riscos fiscais 7.5 Custos 7.6 Outros controles	8. Controles credores 8.1 Execução dos atos potenciais 8.2 Execução da administração financeira 8.3 Execução da dívida ativa 8.4 Execução dos riscos fiscais 8.5 Apuração de custos 8.6 Outros controles

Do terceiro até o sétimo nível os desmembramentos ocorrem dentro dos respectivos grupos citados acima. Podemos pegar como exemplo a classe 1 que é Ativo. O desmembramento dos níveis ficaria assim discriminado:

- **Classe** – Ativo
- **Grupo** – Ativo Não Circulante
- **Subgrupo** – Ativo Realizável a Longo Prazo
- **Título** – Créditos a Longo Prazo
- **Subtítulo** – Créditos a Longo Prazo - Consolidação
- **Item** – Créditos Tributários a Receber
- **Subitem** – Créditos Tributários a Receber – IPTU

No sitio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN podemos encontrar a relação de todos os níveis do PCASP separados por cores para facilitar nosso entendimento. Acesse o link e verifique <http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/download/PCASP_Manual_Anexos.pdf>

2.8 COMPOSIÇÃO DO PCASP

O PCASP é composto por:

- Tabela de atributos da conta contábil;
- Relação de contas; e
- Estrutura Padronizada de Lançamentos.

Os Atributos da conta contábil é o conjunto de características próprias que a individualizam, distinguindo-a de outra conta pertencente ao plano de contas. No início desse capítulo já estudamos as características das contas, que podem ser por título, função, funcionamento, código, etc. Existem também características em relação a transferência de saldo da conta (encerramento), ou seja, se ela deve ou não ser encerrada ou se ela deve transferir saldo para o próximo exercício. Ou a característica de ser uma conta que irá compor o cálculo do superávit financeiro. Assim, os atributos podem ser definidos por conceitos teóricos, força legal ou por características operacionais do sistema utilizado.

O MCASP 2011 explica esses atributos de encerramento ou de superávit financeiro da seguinte forma:

Encerramento – indica a condição de permanência do saldo em uma conta, conforme sua natureza;

Indicador para cálculo do Superávit Financeiro – atributo utilizado para informar se as contas do Ativo e Passivo são classificadas como Ativo/Passivo Financeiro ou Ativo/Passivo Permanente, conforme definições do art. 105 da Lei nº 4.320/1964. Nesse Manual esse indicador será dado pelas letras “P” e “F”, entre parênteses, ao lado das contas de Ativo e Passivo.

A relação ou elenco de contas é a disposição ordenada dos códigos e títulos das contas. A estrutura básica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público considera as contas de acordo com a natureza da informação em que elas pertencem e são desmembradas dentro de cada grupo e subgrupo separadamente. Seguem exemplos da relação até o nível dos subgrupos que englobarão as relações de contas:

CONTAS PATRIMONIAIS

ATIVO

1.1 ATIVO CIRCULANTE

1.1.1 Caixa e Equivalentes de Caixa

1.1.2 Créditos a Curto Prazo

1.1.3 Demais Créditos e Valores a Curto Prazo

1.1.4 Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo

1.1.5 Estoques

1.1.6 Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente

1.2 ATIVO NÃO-CIRCULANTE

1.2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo

1.2.2 Investimentos

1.2.3 Imobilizado

1.2.4 Intangível

PASSIVO

2.1 PASSIVO CIRCULANTE

2.1.1 Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistencial a Pagar a Curto Prazo

2.1.2 Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo

2.1.3 Fornecedor e Contas a Pagar a Curto Prazo

2.1.4 Obrigações Fiscais a Curto Prazo

2.1.5 Obrigações de Repartição a Outros Entes

2.1.7 Provisões a Curto Prazo

2.1.8 Valores de Terceiros Restituíveis

2.2 PASSIVO NÃO-CIRCULANTE

2.2.1 Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistencial a Pagar a Longo Prazo

2.2.2 Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo

2.2.3 Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo

2.2.4 Obrigações Fiscais a Longo Prazo

2.2.7 Provisões a Longo Prazo

2.2.8 Demais Obrigações a Longo Prazo

2.2.9 Resultado Diferido

2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

2.3.1 Patrimônio Social e Capital Social

2.3.2 Adiantamento para Futuro Aumento de Capital

2.3.3 Reservas de Capital

2.3.4 Ajustes de Avaliação Patrimonial

2.3.5 Reservas de Lucros

2.3.6 Demais Reservas

2.3.7 Resultados Acumulados

2.3.9 Ações/Cotas em Tesouraria

CONTAS DE RESULTADO	
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	
3.1 PESSOAL E ENCARGOS	
3.1.1	Remuneração a Pessoal
3.1.2	Encargos Patronais
3.1.3	Benefícios a Pessoal
3.1.8	Custos de Pessoal e Encargos
3.1.9	Outras VPD – Pessoal e Encargos
3.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	
3.2.1	Aposentadorias e Reformas
3.2.2	Pensões
3.2.3	Benefícios de Prestação Continuada
3.2.4	Benefícios Eventuais
3.2.5	Políticas Públicas de Transferência de Renda
3.3 USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	
3.3.1	Uso de Material de Consumo
3.3.2	Serviços
3.3.3	Depreciação, Amortização e Exaustão
3.3.8	Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo
3.4 VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA FINANCEIRAS	
3.4.1	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos
3.4.2	Juros e Encargos de Mora
3.4.3	Variações Monetárias e Cambiais
3.4.4	Descontos Financeiros Concedidos
3.4.9	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras
3.5 TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS	
3.5.1	Transferências Intragovernamentais
3.5.2	Transferências Intergovernamentais
3.5.3	Transferências a Instituições Privadas
3.5.4	Transferências a Instituições Multigovernamentais
3.5.5	Transferências a Consórcios Públicos
3.5.6	Transferências ao Exterior
3.6 DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	
3.6.1	Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas
3.6.2	Perdas com Alienação
3.6.3	Perdas Involuntárias
3.7 TRIBUTÁRIAS	
3.7.1	Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria
3.7.2	Contribuições
3.7.8	Custos com Tributos

3.8 OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS
3.8.1 Premiações
3.8.2 Resultado Negativo de Participações
3.8.3 VPD de Instituições Financeiras
3.8.4 Incentivos
3.8.5 Subvenções Econômicas
3.8.6 Participações e Contribuições
3.8.7 Custo de Outras VPD
3.8.8 Diversas VPD
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS
4.1 IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA
4.1.1 Impostos
4.1.2 Taxas
4.1.3 Contribuições de Melhoria
4.2 CONTRIBUIÇÕES
4.2.1 Contribuições Sociais
4.2.2 Contribuições Intervenção do Domínio Econômico
4.2.3 Contribuição de Iluminação Pública
4.2.4 Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais
4.3 EXPLORAÇÃO DE VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS
4.3.1 Venda de Mercadorias
4.3.2 Venda de Produtos
4.3.3 Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços
4.4 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS
4.4.1 Juros E Encargos De Empréstimos E Financiamentos Concedidos
4.4.2 Juros E Encargos De Mora
4.4.3 Variações Monetárias E Cambiais
4.4.4 Descontos Financeiros Obtidos
4.4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras
4.5 TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS
4.5.1 Transferências Intragovernamentais
4.5.2 Transferências Intergovernamentais
4.5.3 Transferências Instituições Privadas
4.5.4 Transferências das Instituições Multigovernamentais
4.5.5 Transferências de Consórcios Públicos
4.5.6 Transferências do Exterior
4.6 EXPLORAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS
4.6.1 Exploração de Bens
4.6.2 Exploração de Serviços
4.7 VALORIZAÇÃO E GANHOS DE ATIVOS

4.7.1 Reavaliação de Ativos
4.7.2 Ganhos com Alienação
4.8 OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS
4.8.1 Resultado Positivo de Participações em Coligadas e Controladas
4.8.2 Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas

CONTAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	
CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	
5.1 PLANEJAMENTO APROVADO	
5.1.1 PPA Aprovado	
5.1.2 Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA	
5.2 ORÇAMENTO APROVADO	
5.2.1 Previsão da Receita	
5.2.2 Fixação da Despesa	
5.3 INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR	
5.3.1 Inscrição de Restos a Pagar Não Processados	
5.3.2 Inscrição de Restos a Pagar Processados	
CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	
6.1 EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO	
6.1.1 Execução do PPA	
6.1.2 Execução do PLOA	
6.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO	
6.2.1 Execução da Receita	
6.2.2 Execução da Despesa	
6.3 EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR	
6.3.1 Execução de Restos a Pagar Não Processados	
6.3.2 Execução de Restos a Pagar Processados	
3.4.2 Juros e Encargos de Mora	
3.4.3 Variações Monetárias e Cambiais	
3.4.4 Descontos Financeiros Concedidos	
3.4.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras	

CONTAS DE CONTROLE DEVEDORES E CREDORES

CONTROLES DEVEDORES

7.1 ATOS POTENCIAIS

7.1.1 Atos Potenciais Ativos

7.1.2 Atos Potenciais Passivos

7.2 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

7.2.1 Disponibilidades por Destinação

7.2.2 Programação Financeira

7.2.3 Inscrição do Limite Orçamentário

7.2.4 Controles de da Arrecadação

7.3 DÍVIDA ATIVA

7.3.2 Controle da Inscrição de de Créditos em em Dívida Ativa

7.4 RISCOS FISCAIS

7.4.1 Controle de Passivos Contingentes

7.4.2 Controle dos Demais Riscos Fiscais

7.5 CUSTOS

7.6 OUTROS CONTROLES

CONTROLES CREDORES

8.1 EXECUÇÃO DOS ATOS POTENCIAIS

8.1.1 Execução dos Atos Potenciais Ativos

8.1.2 Execução de Atos Potenciais Passivos

8.2 EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

8.2.1 Execução da Programação Financeira (8.2.2)

8.2.2 Execução das Disponibilidades por Destinação (8.2.1)

8.2.3 Execução do Limite Orçamentário

8.2.4 (Controles da Arrecadação)

8.3 EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

8.3.1 Execução do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

8.3.2 Execução da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

8.4 EXECUÇÃO DE RISCOS FISCAIS (DOS)

8.4.1 Execução de Passivos Contingentes

8.4.2 Execução dos Demais Riscos Fiscais

8.5 APURAÇÃO DE CUSTOS

8.6 OUTROS CONTROLES

A partir dessa relação de contas foi criada uma estrutura padronizada de lançamentos elaborada para simplificar e facilitar a operação contábil dos entes públicos. Para isso existe uma tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP) que dá origem ao Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP).

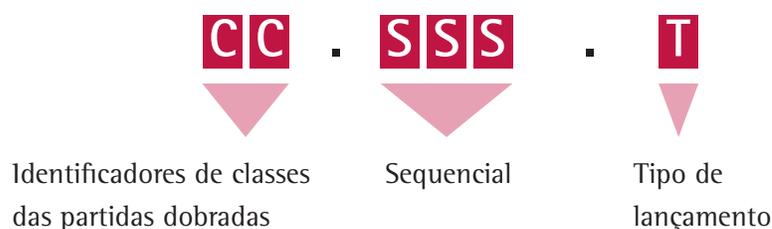
Os Lançamentos Contábeis Padronizados podem ser entendidos como uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, e a sistematização da escrituração contábil. As formas de codificação dos Lançamentos Contábeis Padronizados e sua estrutura lógica serão apresentadas a seguir.

Como já apresentado anteriormente no início do capítulo, na estrutura de Plano de Contas definida, os lançamentos fecham-se dentro de uma mesma natureza de informação. Desta forma, identificam-se padrões conforme as contas da partida dobrada nos lançamentos de 1ª fórmula. Tais padrões foram listados nos quadros a seguir e têm sido mapeados em eventos de forma a facilitar suas identificações.

Os lançamentos de natureza patrimonial fecham-se dentro das classes 1, 2, 3, e 4, respectivamente Ativo, Passivo, VPD e VPA.

Os lançamentos de natureza orçamentária fecham-se dentro das classes 5 e 6, respectivamente “Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento” e “Controle da Execução do Planejamento e Orçamento”. E os lançamentos de natureza de controle fecham-se dentro das classes 7 e 8, respectivamente “Controles Devedores” e “Controles Credores”.

Assim, os códigos dos LCP estão estruturados da seguinte forma (MCASP- 4ª ED. PG 93):



Onde:

C – É o identificador da classe da conta, ou seja, conta debitada e creditada; formado pelos dois primeiros dígitos do código.

S – É o identificador que, em seu conjunto, compõe o seqüencial do código do lançamento padronizado. Formado pelo terceiro, quarto e quinto dígitos do código. A formação do seqüencial leva em consideração a combinação de débitos e créditos entre grupos e subgrupos do PCASP. Exemplo: ativo circulante com ativo

não circulante; passivo não circulante com passivo circulante; VPD Remuneração a Pessoal com Caixa e Equivalente Caixa; etc.

T – identificador que pode simbolizar um lançamento normal (“N”) ou de estorno (“E”).

A listagem dos LCP’s válidos com base na estrutura do PCASP pode ser encontrada de forma detalhada no anexo XI do volume de anexos do MCASP.

2.9 APRESENTAÇÃO DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Agora que já entendemos o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público serão apresentados como exemplos os principais lançamentos contábeis para nosso estudo e que tem como base o PCASP.

É importante verificar que os lançamentos estão fechados dentro da mesma natureza da informação, que pode ser orçamentária, patrimonial e de controle.

PONTOS IMPORTANTES:

- O sinal de asterisco (*) antes da conta significa que trata-se de uma conta redutora;
- O código P e F no final da conta são utilizados para indicar se são contas do Ativo e Passivo financeiro ou não financeiro. As contas seguidas do código F significa que são contas de ativo e passivo financeiro e quando seguidas de P são contas de ativo e passivo não financeiro, ou seja, de ativo e passivo permanente. Isso acontece porque no Balanço Patrimonial, que será estudado mais adiante, existem duas visões separadas, uma da contabilidade patrimonial e a outra que é da visão orçamentária (proveniente do art. 105 da Lei n. 4.320/64). Assim, os códigos que diferenciam os elementos patrimoniais em financeiro e permanente atendem a visão orçamentária e o artigo nº 105 da lei nº 4.320, de modo particular a elaboração do Balanço Financeiro. Voltaremos nesse assunto no estudo do Balanço Patrimonial.
- As contas de Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR referem-se a um controle da fonte de recursos que ingressaram aos cofres públicos, fazem parte das classes 7 e 8, Controles Devedores e Credores, e serão estudadas mais adiante nas demonstrações contábeis.

A seguir será apresentada, de forma meramente exemplificativa, uma lista com alguns lançamentos contábeis importantes para nosso estudo. Esses lançamentos bem como muitos outros lançamentos contábeis podem ser encontrados no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, no MCASP 4º edição, parte IV, no tópico Lançamentos contábeis Típicos do Setor Público, no link: <http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteIV_PCASP2011.pdf>

PREVISÃO DA RECEITA

1. PREVISÃO DA RECEITA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Previsão inicial da receita	5.2.1.1.X.XX.XX	Orçamentária
C	Receita a realizar	6.2.1.1.X.XX.XX	

FIXAÇÃO DA DESPESA

2. FIXAÇÃO DA DESPESA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Dotação inicial	5.2.1.1.X.XX.XX	Orçamentária
C	Crédito disponível	6.2.1.1.X.XX.XX	

RECEITA DE IMPOSTOS

3. Reconhecimento do Crédito Tributário relativo ao IPVA (Variação Patrimonial Aumentativa / Receita Tributária por Competência - enfoque patrimonial) e constituição de provisão para repartição tributária.

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.1.XX.XX	Patrimonial
C	Impostos sobre patrimônio e a renda / IPVA	4.1.1.2.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Distribuição Constitucional e Legal de Receitas - Inter OFSS - Município	3.5.2.1.5.XX.XX	Patrimonial
C	Provisão para repartição de créditos a curto prazo - Inter OFSS - Município	2.1.7.5.5.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	VPD com ajuste de perdas de créditos – Inter OFSS	3.6.1.4.1.(3)XX.XX	Patrimonial
C	(-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo – Inter OFSS	1.1.2.9.1. (3) XX.XX	

4. Arrecadação de Tributos (ref. Ao item 3) que ocorre após o fato gerador, no caso, o exemplo da receita de IPVA

Arrecadação

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.1.XX.XX	

D	Transferências ao FUNDEB - Inter OFSS - Estado	3.5.2.2.4.XX.XX	Patrimonial
C	Caixa e Equivalente de Caixa (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Receita a realizar	6.2.1.1.X.XX.XX	Orçamentária
C	Receita realizada	6.2.1.2.X.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Deduções da Receita realizada	6.2.1.3.X.XX.XX	Orçamentária
C	Receita a realizar	6.2.1.1.X.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.X.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.X.XX.XX	

5. Reversão de provisão, reconhecimento da obrigação e respectiva execução orçamentária			
<i>Arrecadação</i>			
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Provisão para repartição de créditos a curto prazo - Inter OFSS - Município	2.1.7.5.5.XX.XX	Patrimonial
C	Obrigações de repartição a outros entes - Inter OFSS - Município (F)	2.1.5.0.5.XX.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.XX.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	

REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

6. PAGAMENTO DE REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVA A ARRECADAÇÃO DE IPVA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Obrigações de repartição a outros entes - Inter OFSS - Municípios (F)	2.1.5.0.5.XX.XX	Patrimonial
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado pago	6.2.2.1.3.04.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.XX.XX	

CONTRATAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO DE CURTO PRAZO

7. ARRECADAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA - Operação de Crédito Externa para programas de educação

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Empréstimos a Curto Prazo (P)	2.1.2.2.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Receita a realizar	6.2.1.1.X.XX.XX	Orçamentária
C	Receita realizada	6.2.1.2.X.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.X.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

8. EMPENHO DA DESPESA DE SERVIÇOS DE TERCEIROS DE LIMPEZA - pessoa jurídica

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.XX.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	

9. REGISTRO DO CONTRATO DE SERVIÇOS

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Obrigações contratuais	7.1.2.3.X.XX.XX	Controle
C	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.X.XX.XX	

10. RECONHECIMENTO DA VPD (CONCOMITANTE COM A LIQUIDAÇÃO ORÇAMENTÁRIA) - entrega da NF e Liquidação da Despesa Orçamentária, vinculada a contrato.

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Serviços Terceiros - PJ	3.3.2.3.1.XX.XX	Patrimonial
C	Fornecedores a curto prazo (F)	2.1.3.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços a executar	8.1.2.3.X.XX.XX	Controle
C	Execução de obrigações contratuais - contratos de serviços executados	8.1.2.3.X.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.1.2.3.X.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.1.2.3.X.XX.XX	

11. PAGAMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA (SAÍDA DO RECURSO FINANCEIRO)

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Fornecedores a curto prazo (F)	2.1.3.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	Orçamentária
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.XX.XX	

AQUISIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO (VEÍCULOS)**12. EMPENHO DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA REFERENTE A AQUISIÇÃO DE 2 VEÍCULOS**

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.XX.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	

13. LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA E INCORPORAÇÃO DO BEM (Nota Fiscal e Nota de Empenho)

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Fornecedores a curto prazo (F)	2.1.3.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	

DEPRECIÇÃO

14. RECONHECIMENTO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA DECORRENTE DA DEPRECIÇÃO DO VEÍCULO

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Depreciação	3.3.3.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.XX	

ALIENAÇÃO DE UM VEÍCULO

15. APURAÇÃO DO VALOR LÍQUIDO CONTÁBIL

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.XX	Patrimonial
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.1.XX.XX	

16. RECEBIMENTO DO VALOR DA VENDA A VISTA (obs: venda acima do valor contábil)

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.1.XX.XX	
C	Ganhos com alienação de imobilizado	4.6.2.2.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Receita a realizar	6.2.1.1.X.XX.XX	Orçamentária
C	Receita realizada	6.2.1.2.X.XX.XX	
	Informe a natureza da receita:	22150000	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.X.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	

DOAÇÃO CONCEDIDA A INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE UM VEÍCULO

17. APURAÇÃO DO VALOR LÍQUIDO CONTÁBIL

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	* Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.XX	Patrimonial
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.1.XX.XX	

18. REALIZAÇÃO DA DOAÇÃO CONCEDIDA DE VEÍCULOS

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos	3.5.3.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.1.XX.XX	

DOAÇÃO RECEBIDA DE INSTITUIÇÕES PRIVADAS REFERENTE IMÓVEIS

19. RECEBIMENTO DE 2 IMÓVEIS

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.1.XX.XX	Patrimonial
C	Transferências das instituições privadas sem fins lucrativos	4.5.3.1.1.XX.XX	

REAVLIAÇÃO DE IMÓVEL

20. REAVLIAÇÃO DE 1 IMÓVEL

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.1.XX.XX	Patrimonial
C	Reavaliação de imobilizado*	4.6.1.1.1.XX.XX	

* Esse registro pode também ser realizado em conta de reserva de reavaliação no PL.

AJUSTE A VALOR RECUPERÁVEL DE IMÓVEL

21. AJUSTE A VALOR RECUPERÁVEL DE UM DOS IMÓVEIS

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Redução a valor recuperável de imobilizado	3.6.1.2.1.XX.XX	Patrimonial
C	Bens Imóveis (P) – conta redutora	1.2.3.2.1.XX.XX	

CAUÇÃO

22. RECEBIMENTO DE DEPÓSITO DE CAUÇÃO

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.5.1.XX.XX	Patrimonial
C	Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.X.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA (Registro complementar por ser um recurso de caução)	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	

23. DEVOLUÇÃO PARCIAL DE CAUÇÃO RECEBIDA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.1.XX.XX	Patrimonial
C	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.5.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.XX.XX	

DÍVIDA ATIVA**24. REVERSÃO DO AJUSTE PARA PERDAS (ITEM 3)**

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	(-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo	1.1.2.9.1.XX.XX	Patrimonial
C	Reversão de ajuste de perdas	4.9.7.2.1.XX.XX	

25. CONTROLE DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Controle da inscrição de créditos em dívida ativa	7.3.2.XX.XX.XX	Patrimonial
C	Créditos a inscrever em dívida ativa	8.3.2.1.X.XX.XX	

26. INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Créditos a longo prazo - Dívida ativa (P)	1.2.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.1.XX.XX	

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Créditos a inscrever em dívida ativa	8.3.2.1.X.XX.XX	Controle
C	Créditos inscritos em dívida ativa a receber	8.3.2.3.X.XX.XX	

27. AJUSTE PARA PERDAS DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	VPD com ajuste de perdas de créditos	3.6.1.4.1.XX.XX	Patrimonial
C	(-) Ajuste de perdas de demais créditos e valores a longo prazo	1.2.1.2.1.99.XX	

PRECATÓRIO DE PESSOAL**28. RECONHECIMENTO APÓS DECISÃO JUDICIAL (10% curto prazo e 90% longo prazo)**

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Remuneração a pessoal - RPPS	3.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.1.XX.XX	
C	Pessoal a pagar - Precatórios a longo prazo (P)	2.2.1.1.1.XX.XX	

29. EMPENHO

	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito disponível	6.2.2.1.1.XX.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.XX.XX	
D	Crédito empenhado a liquidar	6.2.2.1.3.01.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.XX	
D	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos	8.2.1.1.1.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	
D	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.1.XX.XX	

30. LIQUIDAÇÃO			
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado em liquidação	6.2.2.1.3.02.XX	Orçamentária
C	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por empenho	8.2.1.1.2.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	

31. PAGAMENTO			
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.1.XX.XX	Patrimonial
C	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.1.XX.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Crédito empenhado liquidado a pagar	6.2.2.1.3.03.XX	Orçamentária
C	Crédito liquidado pago	6.2.2.1.3.04.XX	
	TÍTULO DA CONTA	CÓDIGO	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
D	Execução da disponibilidade de recursos - DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias	8.2.1.1.3.XX.XX	Controle
C	Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	8.2.1.1.4.XX.XX	

É importante ressaltar que os registros contábeis são *in puts*, ou seja, são as entradas de dados que alimentam as demonstrações contábeis, assim se não registrarmos corretamente os fatos e atos por meio dos lançamentos contábeis adequados e tempestivos, a saída de dados nos relatórios contábeis também estará comprometida.

3

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (DCASP)

Esse capítulo tem como objetivo apresentar o novo conjunto de demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, bem como apresentar as principais mudanças ocorridas nesses demonstrativos trazidas nas legislações emitidas pelos órgãos reguladores, Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional.

Esse capítulo tem como referências principais: MCASP 4ª edição, Parte V; a norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público, NBC T 16.6; a norma internacional aplicada ao setor público da IFAC, IPSAS 01.



3.1 INTRODUÇÃO

Para o cumprimento do objetivo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público para os padrões internacionais, os procedimentos contábeis incluindo o conjunto das demonstrações contábeis passaram por diversas alterações. As demonstrações já existentes foram mantidas, porém alteradas na composição dos elementos e na forma de apresentação, além disso, novas demonstrações foram criadas.

As demonstrações, também chamadas de DCASP, observam todos os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/2000 e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 16).

3.2 CONTEXTUALIZAÇÃO E CONCEITOS

A Demonstração contábil é definida na NBC T SP 16.6 como 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.”

As demonstrações contábeis no setor público tem como base a lei n. 4.320/64 com seus novos anexos, as normas internacionais, IPSAS 1 e 2, a norma brasileira aplicada ao setor público - NBC T SP 16.6 (Res. CFC n. 1.133/08), e o MCASP, parte V.

Os novos anexos da Lei n. 4.320/64 foram aprovados pela portaria STN n. 665 de 30 de novembro de 2010, que alterou os Anexos da lei 4.320/64, n.º 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20, que correspondem:

- Anexo 12 - Balanço Orçamentário;
- Anexo 13 - Balanço Financeiro;
- Anexo 14 - Balanço Patrimonial;
- Anexo 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Anexo 18 - Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Anexo 19 - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido;
- Anexo 20 - Demonstração do Resultado Econômico.

As demonstrações contábeis representam, de forma estruturada, a posição patrimonial e financeira e também o desempenho financeiro de uma entidade. Por isso, as demonstrações contábeis são consideradas instrumentos de análise para tomada de decisão e controle da situação econômica, financeira e patrimonial da entidade, de maneira que

essas informações sejam úteis aos usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos. Por meio desses relatórios contábeis torna-se possível o conhecimento dos valores dos bens, dos direitos e das obrigações dos agentes públicos que arrecadam receitas, efetuam despesas, administram ou guardam os bens pertencentes à administração pública.

A responsabilidade desses agentes públicos é apresentada nas demonstrações contábeis que devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista, conforme exigida pela NBC T SP 16.6. Isso certifica aos usuários da informação contábil que os autores envolvidos no processo de elaboração das demonstrações contábeis confirmam as informações que estão sendo apresentadas.

O conjunto dessas demonstrações contábeis definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é apresentado na NBC T SP 16.6, e é formado por:

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

Já segundo o MCASP 2011, parte V, o conjunto de demonstrações contábeis no setor público incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

A diferença entre as duas legislações está apenas no levantamento e apresentação da DMPL que será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

O objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do setor público deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da *accountability* (a prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados acerca do seguinte:

- a) fornecer informações sobre as fontes, destinação e uso de recursos financeiros;
- b) fornecer informações sobre como a entidade financiou suas atividades e reuniu os recursos financeiros necessários;
- c) fornecer informações que são úteis na avaliação da habilidade da entidade de financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- d) fornecer informações sobre a condição financeira da entidade e mudanças adotadas que contribuíram para a consolidação dessa condição;
- e) fornecer informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações. (IPSAS 1, IFAC 2011)

3.3 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A partir desse momento será apresentada e discutida cada uma das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Todas as figuras de demonstrações contábeis aqui apresentadas tem como fonte a Portaria STN n.º 665/2010.

3.3.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (BO)

O Balanço Orçamentário, definido no art. 102 da Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Essa demonstração é o anexo 12 da referida lei.

O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária. Evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. (Resolução CFC nº. 1.268/09).

Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, bem como confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, além de demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- a) as receitas por fonte (espécie); e
- b) as despesas por grupo de natureza da despesa.

O MCASP 2011 definiu que o Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A mudança na estrutura do Balanço Orçamentário acrescentou novas colunas tanto na parte de receitas como na parte de despesas. Entre as mudanças relevantes ocorridas no novo modelo do Balanço Orçamentário podemos citar:

- A despesa orçamentária passa a ser demonstrada por empenho, liquidação e despesa paga, e não mais por tipo de crédito.
- Criação de linhas específicas para o refinanciamento da dívida e para saldos de exercícios anteriores para as receitas.
- Criação de linha de amortização da dívida refinanciada para a despesa orçamentária.

Vejamos a estrutura do novo Balanço Orçamentário:

EXERCÍCIO:

PERÍODO: MÊS

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

Receitas Orçamentárias	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	Saldo c=(b-a)
Receitas correntes				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DE RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
Déficit (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				
Saldos de Exercícios Anteriores (utilizados para créditos adicionais)				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

É importante entendermos cada conceito apresentado na estrutura acima para então conseguirmos analisar o resultado dessa demonstração.

Os conceitos apresentados nos quadros abaixo estão separados em:

- Conceitos referentes a parte da Receita;
- Conceitos referentes a parte da Despesa;
- Conceitos referentes ao Resultado.

CONTINUAÇÃO

Despesas Orçamentárias	Dotação Inicial (d)	Dotação Atualizada (e)	Despesas Empenhadas (f)	Despesas Liquidadas (g)	Despesas Pagas (h)	Saldo da Dotação (i) = (e-f)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Técnicas						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência						
Reserva do RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)						
TOTAL (X) = (VII + IX)						

Quadro 3.1: Conceitos referentes a Receita

Conceito	Explicação
PREVISÃO INICIAL	Correspondem os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA).
PREVISÃO ATUALIZADA (a)	Refletem a parcela da re-estimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou mediante operações de crédito, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita.
RECEITAS REALIZADAS (b)	Corresponde as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.
REFINANCIAMENTO (II)	Representa o valor da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos, obtidos junto a entidades estatais ou particulares internas ou externas, destinadas ao refinanciamento da dívida pública.
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	Representa o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais. Bom como, os valores referentes aos créditos adicionais reabertos no exercício corrente.

Quadro 3.2: Conceitos referentes a Despesa

Conceito	Explicação
DOTAÇÃO INICIAL (d)	Corresponde o valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual.
DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	Corresponde o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações e cancelamentos correspondentes.
DESPESAS EMPENHADAS (f)	Correspondem os valores das despesas empenhadas (executadas) até o encerramento do exercício, inclusive as despesas que já foram liquidadas e pagas
DESPESAS LIQUIDADAS (g)	Correspondem os valores das despesas liquidadas até o encerramento do exercício, inclusive, as despesas que já foram pagas.
DESPESAS PAGAS (h)	Corresponde os totais das despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro, excluindo os valores referentes ao pagamento de Restos a Pagar.

Quadro 3.3: Conceitos referentes ao Resultado

Conceito	Explicação
SALDO (c)=(b-a)	É obtido pela diferença entre as receitas realizadas e a previsão atualizada.
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	Representa o total das receitas antes de refinanciamento.
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)	Representa a soma da linha subtotal das receitas (I) com a linha refinanciamento (II). Isso equivale ao somatório de todas as receitas orçamentárias, incluindo as operações de créditos contratadas para refinarciar a dívida pública
DÉFICIT (IV)	Representa a eventual diferença, a menor entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas. Isso equivale à linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) das receitas, menos a linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) das despesas
SUPERÁVIT (IX)	Representa as receitas realizadas superiores às despesas empenhadas.
TOTAL (V)= (III + IV)	Representa a soma da linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) com a linha DÉFICIT (IV).
SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)	Corresponde à diferença entre a dotação atualizada e as despesas empenhadas.

A análise do Balanço Orçamentário demonstrará por meio de seus resultados:

- a) A economia orçamentária: quando a despesa realizada (empenhada) é menor que a despesa fixada;
- b) O superávit orçamentário: quando a despesa realizada é menor que a receita arrecadada;
- c) O déficit orçamentário: quando a despesa realizada é maior que a receita arrecadada;
- d) O excesso de arrecadação: quando a receita arrecadada é maior que a receita estimada;
- e) A insuficiência de arrecadação: quando a receita arrecadada é menor que a receita estimada.

A comparação entre as colunas Despesas Liquidadas e Despesas Pagas e a comparação entre as colunas Despesas Empenhadas e Despesas Liquidadas fornecem as seguintes informações:

- a) **Despesas Liquidadas – Despesas Pagas = Restos a Pagar Processados** inscritos no exercício;

b) Despesas Empenhadas – Despesas Liquidadas = Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício.

A inscrição dos valores da rubrica “Restos a pagar” é encontrada no balanço financeiro e pode ser conferida com o cálculo apresentado acima.

IMPORTANTE

Para elaborar o Balanço Orçamentário serão usadas as classes 5 e 6 do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP. A classe 5, grupo 2 referente as contas de previsão da receita e fixação da despesa e a classe 6, grupo 2 referente as contas realização da receita e execução da despesa.

3.3.2 BALANÇO FINANCEIRO (BF)

O Balanço Financeiro é o Anexo 13 da lei n. 4.320/64. Segundo o art. 103 dessa lei, o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Pode-se perceber que não ocorreram mudanças na definição dos elementos do Balanço Financeiro no contexto da nova contabilidade aplicada ao setor público. O Balanço Financeiro é definido na NBC T SP 16.6 como a demonstração que 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.

É importante ressaltar que o parágrafo único do art. 103 da Lei 4.320/64 determina que os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária. Ou seja, obriga que as despesas orçamentárias informadas no Balanço sejam as empenhadas.

A principal diferença entre o Balanço Financeiro pela lei nº 4.320 e o definido pela NBC T 16.6 está no enfoque dos elementos orçamentários. A lei nº 4.320 evidencia as receitas arrecadadas e despesas realizadas pelo empenho, enquanto na NBC T 16.6 o Balanço Financeiro evidencia ingressos e dispêndios.

O Balanço Financeiro deve discriminar:

- a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;

- d) as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

No Balanço Financeiro atual a receita orçamentária é demonstrada por categoria econômica, enquanto a despesa é apresentada por função de governo. Porém, no novo modelo do Balanço Financeiro a despesa e receita orçamentária passam a ser demonstrada por destinação de recursos e não mais por função e grupo de despesa. A figura abaixo demonstra o processo de levantamento do balanço financeiro atual e o novo processo.

Figura 3.1 Processo atual utilizado no setor público para fins de levantamento do balanço financeiro

SEGUNDO O ATUAL ANEXO DA LEI Nº 4.320/64

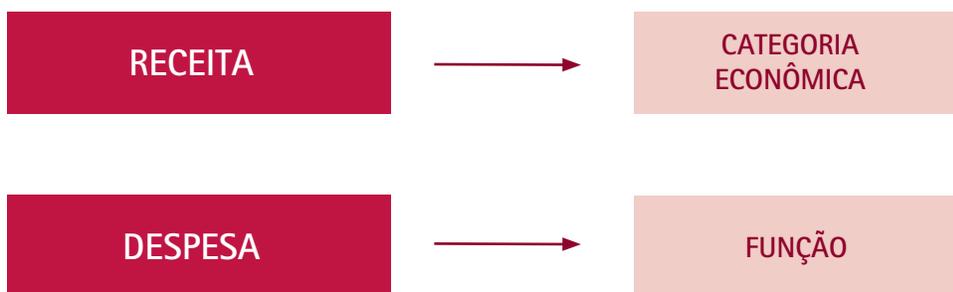
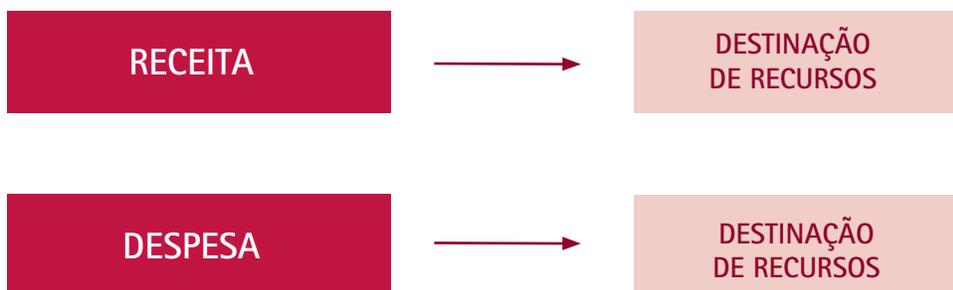


Figura 3.2 Novo processo utilizado no setor público para fins de levantamento do balanço financeiro

SEGUNDO O NOVO ANEXO DA LEI Nº 4.320/64 E A NBCT 16.6



Assim, as destinações ordinárias e vinculadas deverão ser apresentadas no novo modelo do Balanço Financeiro. Porém, não existe uma regra única para todos os entes públicos, então esse detalhamento deverá ser feito de acordo com as características específicas de cada ente estabelecidas pela legislação. Mas, deve-se ressaltar que o uso do grupo chamado “Outras Vinculações”, está restrito a 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária.

Para o levantamento do Balanço Financeiro devemos utilizar as classes 1, 2, 3, 4 e 6 do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP. Sendo que:

- A classe 6 será usada para execução da receita e despesa orçamentária;
- As classes 4 (VPA) e 3 (VPD) para as transferências financeiras recebidas e concedidas, respectivamente; e
- As classes 1 (ativo) e 2 (passivo) para os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

Abaixo segue a nova estrutura do Balanço Financeiro. Anexo 13 da Lei n. 4.320/64.

EXERCÍCIO:

PERÍODO: MÊS

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Receita Orçamentária (I)			Despesa Orçamentária (VI)		
Ordinária			Ordinária		
Vinculada			Vinculada		
Previdência Social			Previdência Social		
Transferências obrigatórias de outro ente			Transferências obrigatórias de outro ente		
Convênios			Convênios		
(...)			(...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Pagamentos Extraorçamentários (VIII)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)		

Como já vimos as destinações ordinárias e vinculadas deverão ser apresentadas no novo modelo do Balanço Financeiro e são de fundamental importância na comparação das origens e aplicações dos recursos financeiros pelo ente público. Ou seja, se a origem do recurso é vinculada a alguma fonte esta deve ser aplicada em sua fonte de origem.

Assim, a destinação ordinária é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades, enquanto a destinação vinculada trata-se do processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela legislação.

Segundo o MTO 2012, como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Na receita, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para o financiamento de determinadas despesas. Para a despesa, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados. (p. 24)

Esse mecanismo tem entre suas finalidades atender o parágrafo único do art. 8, parágrafo único, e do art. 50, inciso I, da LRF:

Art. 8

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

[...]

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

Exemplos de Fontes/destinação de recursos na União:

1º DÍGITO (grupo da fonte)	2º E 3º DÍGITOS (especificação da fonte)	FONTE
1. Recursos do Tesouro – Exercício Corrente	12. Recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino	112
2. Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	50. Recursos próprias não financeiros	250
2. Recursos de Outras Fontes – Exercício Corrente	93. Produto da aplicação dos recursos à conta do salário-educação	293
3. Recursos do Tesouro – Exercícios Anteriores	12. Recursos destinados a manutenção e desenvolvimento do ensino	312
6. Recursos de Outras Fontes – Exercício Anteriores	93. Produto da aplicação dos recursos à conta do salário-educação	693
9. Recursos Condicionados	00. Recursos ordinários	900

Fonte: MTO 2012

Como já vimos não existe uma regra única desse mecanismo para todos os entes da federação, assim a tabela acima se refere apenas à União, podendo ser diferente para Estados e Municípios. A Tabela completa das fontes da União pode ser encontrada no Manual Técnico do Orçamento 2012, no link: < http://www.5icfex.eb.mil.br/scont/2012-Manual_Tecnico_Orçamento_Versao2012-SOF.pdf >

Agora que já entendemos a destinação de recursos vamos entender as transferências financeiras recebidas e concedidas.

As transferências financeiras recebidas compreendem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta que podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias (MCASP pag. 562). Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Já as transferências financeiras concedidas também compreendem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. E representam a contrapartida das transferências financeiras recebidas. Tal classificação faz-se necessária, de modo particular, quando da consolidação nacional dos demonstrativos.

Para terminar os conceitos que fazem parte do Balanço Financeiro vamos entender os recebimentos e pagamentos extraorçamentários.

No grupo dos ingressos extraorçamentários são apresentados os recebimentos não previstos no orçamento, que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Exemplos: consignações em folha, fianças, cauções, etc. Também entra nesse conceito a inscrição de restos a pagar em atendimento ao parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964. Já no grupo dos pagamentos extraorçamentários são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária como os relativos a obrigações que representaram ingressos e os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício. Agora que já entendemos os conceitos e elementos que compõem o Balanço Financeiro podemos entender o seu resultado. A apuração do resultado financeiro pode ser realizado de duas maneiras:

- 1) Saldo em espécie para o Exercício Seguinte (Saldo Final) menos o Saldo em Espécie do Exercício Anterior (Saldo Inicial); ou
- 2) A soma das Receitas Orçamentárias mais as Transferências Financeiras Recebidas e os Recebimentos Extraorçamentários, menos a Despesa Orçamentária, as Transferências Financeiras Concedidas e os Pagamentos Extraorçamentários.

O saldo em espécie pode ser entendido como o somatório dos saldos das contas do subgrupo Caixa e Equivalentes de Caixa, bem como o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei 4.320/64, ou seja, os ingressos e dispêndios extraorçamentários.

Para fins de análise, a informação sobre o fluxo das disponibilidades possibilita mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados. Essa análise fica ainda mais rica quando comparamos as receitas e despesas orçamentárias desdobradas em suas respectivas fontes.

3.3.3 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)

Essa demonstração também é conhecida como Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Desempenho Financeiro. Assim, como o Balanço Patrimonial, a DVP também trazia em sua estrutura um viés orçamentário com a visão da lei n. 4.320/64, quando separava o que era dependente da execução orçamentária, as mutações patrimoniais e o que era independente da execução orçamentária. Porém, o novo modelo da DVP apresenta, no corpo principal da demonstração, apenas as variações patrimoniais quantitativas VPA e VPD, ou seja, aqueles que efetivamente alteram o PL.

A nova versão para o anexo 15 da lei n. 4.320/64, apresenta também um quadro em anexo que consiste nas variações que não alteram o Patrimônio Líquido. Essas variações são contabilmente conhecidas como fatos permutativos, ou seja, permuta de elementos patrimoniais que não alteram o PL e podem acontecer entre os elementos do ativo, do passivo, ou mesmo dos dois grupos.

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964 “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

A Lei de Responsabilidade Fiscal, na Seção II - Da Escrituração e Consolidação das Contas, em seu art. 50 determina que “VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.” Assim, a nova estrutura dessa demonstração também foi elaborada de forma a atender os aspectos fiscais.

Conforme a NBC T SP 16.6 a Demonstração das Variações Patrimoniais deve evidenciar as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária (no que se refere a incorporação e/ou desincorporação de Ativo e Passivo).

As variações quantitativas devem ser entendidas como aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o Patrimônio Líquido. São segregadas em VPA (variações patrimoniais aumentativas) e VPD (variações patrimoniais diminutivas).

São exemplos de variações patrimoniais aumentativas o reconhecimento do tributo por competência, as transferências intra e inter-governamentais, os ganhos com alienação de imobilizado, etc. Já as variações patrimoniais diminutivas tem como exemplo despesa de salários e encargos, a depreciação, amortização, exaustão, perdas com alienação de imobilizado, ajustes para perdas com redução a valor recuperável, etc.

Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido. São exemplos dessas variações, a aquisição de ativos, realização de operação de crédito, cobrança de dívida ativa, empréstimos concedidos, etc.

O resultado da DVP é chamado de resultado patrimonial do período e é apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas. No encerramento do período o saldo apurado na DVP vai compor o PL no Balanço Patrimonial daquele exercício.

Para a elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais devem ser utilizadas as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público para as variações quantitativas.

As variações qualitativas são apresentadas em um quadro anexo ao corpo principal da DVP, elas representam os fatos permutativos decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Segue abaixo a estrutura apresentada no Anexo 15 da lei n. 4.320/64.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMISSÃO:
PÁGINA:		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Tributárias Impostos Taxas Contribuições de Melhoria		
Contribuições Contribuições Sociais Contribuições Econômicas		
Exploração e Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços Venda de Mercadorias Venda de Produtos		
Variações Patrimoniais aumentativas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Descontos Financeiros Obtidos Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior		
Valorização e Ganhos com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Resultado Positivo de Participações Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

Ao analisarmos o resultado do período podemos encontrar três situações diferentes provenientes do confronto das variações patrimoniais aumentativas com as variações patrimoniais diminutivas, são eles: superávit, ou déficit ou ainda o equilíbrio patrimonial.

É importante ressaltar que o resultado patrimonial é afetado tanto por fatos orçamentários quanto pelos fatos extraorçamentários. Desse modo, devem-os observar os itens mais relevantes que interferiram no resultado patrimonial.

Se uma administração pública responsável pela gerência e controle do patrimônio público não for eficiente, os resultados no patrimônio dessa entidade tendem a reduzir ao

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda Outros Benefícios Assistenciais		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Juros e Encargos sobre Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências Concedidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior		
Tributárias e Contributivas Tributos Contribuições		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização e Exaustão		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável Perdas com alienação Perdas involuntárias		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Incentivos Equalizações de Preços e Taxas Participações e Contribuições Resultado Negativo com Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

longo dos anos, enquanto que em uma gestão dinâmica e eficiente, os resultados irão aparecer positivamente nos exercícios subsequentes. Porém, ao verificar se a gestão de um governo aumentou ou reduziu a riqueza de uma entidade pública, devemos analisar e comparar todas as demonstrações dos exercícios anteriores com as do ano em estudo.

3.3.4 BALANÇO PATRIMONIAL (BP)

O balanço Patrimonial é parte integrante do conjunto de demonstrações contábeis e tem por finalidade demonstrar a situação financeira e patrimonial da entidade. É destinado a evidenciar o patrimônio público de forma qualitativa e quantitativa, por meio das contas representativas dos elementos que compõem o Patrimônio.

A NBC T SP 16.6 define os elementos patrimoniais como:

- a) **Ativo** – compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
- b) **Passivo** – obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões; (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)
- c) **Patrimônio Líquido** – o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos; (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)
- d) **Contas de Compensação** – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio e contas de controle.

Os elementos patrimoniais devem ser apresentados no balanço patrimonial em grupos de contas hierarquicamente ordenadas e agrupadas.

Segundo a norma internacional, IPSAS 01, que trata da apresentação das demonstrações contábeis, qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo que reúne valores esperados a serem realizados ou pagos a entidade deverá evidenciar o montante esperado a ser realizado ou pago após mais de doze meses.

Assim, é importante que a classificação seja:

- a) em até doze meses após a data-base das demonstrações contábeis
- b) mais do que doze meses após a data-base das demonstrações contábeis.

Assim, a norma brasileira 16.6, item 14, determina que a classificação dos elementos patrimoniais considere a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

ATIVOS

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade, e devem ser separadas em circulante e não circulante.

Segundo a norma brasileira aplicada ao setor público, 16.6, os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estarem disponíveis para realização imediata;
- b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

A norma internacional, IPSAS 01, determina que o ativo seja classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- c) espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para pagamento de um passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

É importante ressaltar que a norma brasileira não é conflitante com a norma internacional, já que os critérios para classificação como ativo circulante da norma brasileira estão contidos na norma internacional. Por esse motivo o PCASP, descreve o ativo circulante abrangendo os dois conceitos, da seguinte forma

Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis até o término do exercício seguinte. (MCASP, parte IV, p. 128)

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

São exemplos de ativos circulantes: caixa e equivalentes de caixa; créditos tributários a receber; estoques; etc. E ativos não circulantes: móveis e utensílios; máquinas e equipamentos; softwares; etc.

PASSIVOS

As contas do passivo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de exigibilidade e assim como os ativos também são classificados em circulante e não circulante.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- a) corresponderem a valores exigíveis até o final 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.

Pela norma internacional, IPSAS 01, o passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) espera-se que o passivo seja pago durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) o passivo deve ser pago no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a pagamento do passivo durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

No PCASP o passivo circulante foi conceituado como “as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios:

- a) tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade;
- b) sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados até o término do exercício seguinte;
- c) sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.”

São exemplos de passivos circulantes: fornecedores a curto prazo; salários a pagar; férias a pagar; 13º salário a pagar; etc. E exemplos de passivo não circulante: empréstimos a pagar a longo prazo; fornecedores a longo prazo; etc.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. Nesse grupo deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio social/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações ou cotas em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

Uma estrutura compatível com a visão da época de sua instituição, sem a abrangência dinâmica da conceituação patrimonial implementada com as NB 16.

VISÃO DA LEI N. 4.320/64

Diferentemente dos conceitos apresentados anteriormente que são patrimoniais, a Lei nº 4.320/1.964, art. 105, apresenta uma visão orçamentária ao Balanço Patrimonial. A lei separa o Ativo e o Passivo em dois grupos, chamados de financeiro e permanente e as NBCT16 adequaram a classificação para Circulante e Não Circulante. No referido artigo, os elementos patrimoniais são agrupados da seguinte forma:

O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. (Lei nº 4.320/1.964)

A nova estrutura do Balanço Patrimonial apresenta as duas visões de maneira separada. Ou seja, da NBCT 16 que refere-se a patrimonial e a visão orçamentária. A visão patrimonial será apresentada de maneira completa na demonstração contábil, já a visão orçamentária (a da Lei 4.320/64) será divulgada de forma simplificada em quadros anexo ao corpo principal do balanço patrimonial, porém também fará parte da demonstração.

Ao lado, a estrutura apresentada no Anexo 14 da lei n. 4.320/64 adaptado à NBCT 16.

Para que seja realizada a análise do balanço patrimonial, o MCASP, parte V, define os seguintes índices:

1) Liquidez Imediata (LI) – Disponibilidades /Passivo Circulante

Demonstra a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades, ou seja, os recursos disponíveis em caixa ou bancos.

2) Liquidez Corrente (LC) – Ativo Circulante/Passivo Circulante

Demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo (caixa, bancos, clientes, estoques, etc.) para pagar suas dívidas circulantes (fornecedores, empréstimos e financiamentos a curto prazo, contas a pagar, etc.).

3) Liquidez Seca (LS) – (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) / Passivo Circulante

Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários como os estoques, almoxarifados e as despesas antecipadas, para fazer face às suas obrigações de curto prazo.

4) Liquidez Geral (LG) – (Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)

Demonstra a capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.

5) Índice de Solvência (IS) – (Ativo Circulante + Ativo Não-Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)

Uma entidade é solvente quando está em condições de fazer frente a suas obrigações e ainda apresenta uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro.

6) Endividamento Geral (EG) – (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante) /

BALANÇO PATRIMONIAL

EXERCÍCIO:

PERÍODO: MÊS

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
ATIVO CIRULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equivalente de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo		
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Curto Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NÃO-CIRULANTE			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo		
Créditos a Longo Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			Fornecedores a Longo Prazo		
Investimentos Temporários a Longo Prazo			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Longo Prazo		
VPD Pagas Anteciadamente			Provisões a Longo Prazo		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Resultado Diferido		
Participações Permanentes					
Demais Investimentos Permanentes			TOTAL PASSIVO		
(-) Redução do Valor Recuperável					
Imobilizado			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Bens Móveis			ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Bens Imóveis			Patrimônio Social e Capital Social		
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas			Adiantamento para Futuro Aumento de Capital		
(-) Redução ao Valor Recuperável			Reservas de Capital		
Intangível			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Softwares			Reservas de Lucros		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			Demais Reservas		
Direito de Uso de Imóveis			Resultados Acumulados		
(-) Amortização Acumulada			(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
(-) Redução ao Valor Recuperável					
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Saldos dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

Ativo Total

Demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital.

9) Composição do Endividamento (CE) – Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não-Circulante)

Demonstra a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total. Geralmente é melhor para a entidade que suas dívidas sejam de longo prazo.

3.3.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)

Segundo a NBCT 16.6, 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 norma internacional que trata da demonstração dos fluxos de caixa, a IPSAS 2, afirma que essa demonstração identifica as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, os itens de consumo de caixa durante o período coberto pelas demonstrações contábeis (ou exercício financeiro) e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. A tomada de decisões econômicas quanto à alocação de recursos de caixa precisam considerar o efeito temporal e o grau de certeza do fluxo de caixa da entidade.

Além da fonte de geração da entrada de recursos no ente público, a Informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade pública obteve esses recursos para financiar suas atividades e a maneira como esses recursos de caixa foram usados.

A NBC T SP 16.6 determina que a Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

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

As movimentações apresentadas na DFC são separadas por atividades que são definidas pela norma brasileira aplicada ao setor público da forma apresentada no quadro 3.4, abaixo.

Quadro 3.4: Atividades apresentadas na DFC

Atividades apresentadas na Demonstração dos Fluxos de Caixa	
Fluxo de caixa das operações	Representa os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.
Fluxo de caixa dos investimentos	Representa 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.
Fluxo de caixa dos financiamentos	Representa os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

A separação das atividades operacionais em receitas originárias e derivadas seguem a classificação das receitas públicas. O MTO 2012, p. 18, apresenta essas receitas como:

Essa classificação possui uso acadêmico e não é normatizada; portanto, não é utilizada como classificador oficial da receita pelo poder público.

Receitas públicas originárias, segundo a doutrina, são as arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

Receitas públicas derivadas, segundo a doutrina, são as obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de norma constitucional ou legal e, por isso, são auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

A DFC inclui o conceito de caixa e equivalentes de caixa. A norma internacional, IPSAS 2, item 8, assim como o MCASP, parte V, p. 42 definem caixa e equivalentes de caixa como numerários em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da

rede bancária em fase de recolhimento.

A norma internacional define ainda que para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um determinado montante de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor. Por conseguinte, uma aplicação financeira, normalmente, se qualifica como equivalente de caixa somente quando tiver vencimento de curto prazo, sendo mais específico, três meses ou

RESUMINDO

- Numerários em espécie;
- Depósitos bancários disponíveis;
- Aplicações financeiras (com no máximo 3 meses) e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

menos, a contar da data da contratação.

Assim, na Demonstração de Fluxo de Caixa, figurarão como ingressos as receitas orçamentárias arrecadadas e como dispêndios as despesas orçamentárias e os restos a pagar pagos. A demonstração dos fluxos de caixa pode ser levantada pelo método direto ou indireto, sendo mais indicado para o setor público o método direto.

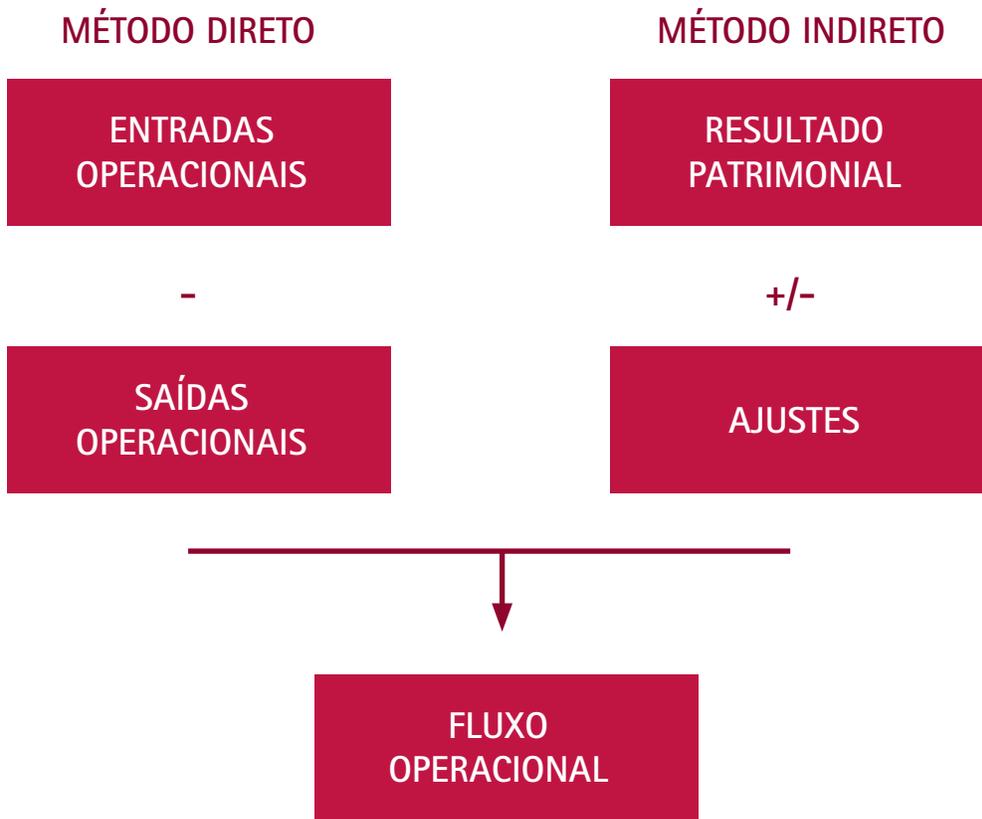
A diferença entre os métodos direto e indireto está na formação da atividade operacional. No caso do método direto, as atividades operacionais são elaboradas com as entradas e saídas operacionais de caixa, ou seja, a partir das movimentações ocorridas diretamente nas contas de caixa e equivalente caixa. Já no método indireto, as atividades operacionais são elaboradas a partir do resultado patrimonial calculado na DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais sendo realizados alguns ajustes para conciliar o regime de competência para o regime de caixa.

A figura 3.3, ao lado, apresenta a diferença no levantamento das atividades operacionais a partir dos métodos direto e indireto.

O MCASP, Parte V, p. 40 a 42, apresenta a estrutura da DFC apenas pelo método direto que é o mais indicado para o setor público. Para elaborá-la pelo método direto cabe observar os ingressos e desembolsos ocorridos no exercício.

Para o levantamento da DFC é preciso informações do grupo 6, referente a natureza de informação orçamentária. Iremos usar o grupo 6.2. Desse modo, serão necessários os valores referentes a receitas arrecadadas com o detalhamento da conta de receita realizada (6.2.1.2) e despesas pagas com o detalhamento decorrente da conta crédito liquidado pago (6.2.2.1.3.04). Vamos separar os detalhamentos das atividades pelos fluxos: operacional, de investimento e financiamento para ficar mais fácil de entender.

Figura 3.3 levantamento das atividades operacionais a partir dos métodos direto e indireto.



Para preencher o fluxo de caixa das atividades de operações, deverão ser considerados:

Para os ingressos: Estão separados em receitas derivadas, originárias e transferências para atender custeio. Esses ingressos são decorrentes de receitas tributárias, patrimonial, agropecuária, industriais, serviço, etc, incluindo o pagamento de Restos a Pagar de custeio .

Para os desembolsos: Estão separados em pessoal e outras despesas correntes por função, juros e encargos da dívida e transferências. Deverão ser incluídas as despesas pagas relacionadas às atividades do Estado.

Para preencher o fluxo de caixa das atividades de investimentos, deverão ser considerados:

Para os ingressos: Deverão ser incluídos os recursos recebidos pela alienação de bens; amortização de empréstimos e financiamentos concedidos, outros e as transferências para atender a dispêndios de investimentos.

Para os desembolsos: Deverão ser incluídos os desembolsos referentes a aquisição de ativo não circulante; concessão de empréstimos e financiamentos e outros, incluindo o pagamento de Restos a Pagar de investimentos.

Para preencher o fluxo de caixa das atividades de financiamento, deverão ser considerados:

Para os ingressos: Deverão ser incluídos os recursos recebidos relacionados à captação de empréstimos e financiamentos das operações de crédito e outros.

Para os desembolsos: Deverão ser incluídos os desembolsos referentes a amortização e refinanciamento da dívida e outros.

Por fim, a DFC apura a geração líquida de caixa e equivalente de caixa, ou seja, a soma dos fluxos de caixa líquidos decorrentes das atividades de operações, investimentos e financiamentos. É importante ressaltar que o valor calculado da geração líquida dos fluxos de caixa deve coincidir com a diferença entre os saldos iniciais e finais da conta de caixa e equivalentes de caixa (1.1.1.1) apresentada no balanço patrimonial.

Segue abaixo a estrutura apresentada no Anexo 18 da lei 4.320/64.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

EXERCÍCIO:

PERÍODO: MÊS

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Individual		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		

DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO-CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO / REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

3.3.6 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

Essa demonstração trata-se do Anexo 19 da Lei n. 4.320/64 aprovada pela portaria STN n. 665/2010. A DMPL é a demonstração que evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido, de forma completa e abrangente, durante um determinado exercício social.

IMPORTANTE

Essa demonstração só será obrigatória para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Por esse motivo a DMPL não está inserida no conjunto de demonstrações contábeis da NBC T SP 16.6 do CFC.

Segundo o MCASP 2011, parte V, p. 50, a entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar:

- a) o déficit ou superávit patrimonial do período;
- b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo;
- c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.
- d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários;

A demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL deve contemplar, por exemplo:

- a) Patrimônio Social/Capital Social,
- b) Reservas de Capital,
- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial,
- d) Reservas de Lucros,
- e) Ações/Cotas em Tesouraria,
- f) Resultados Acumulados.

Para elaborar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido basta apresentar a movimentação ocorrida durante o período nas diversas contas do Patrimônio Líquido (classe 2 no PCASP, grupo 2.3), ou seja, no Capital, nas Reservas de Capital, nas Reservas de Lucros, nas Demais Reservas, nas Ações em Tesouraria e nos Resultados Acumulados.

Utiliza-se uma coluna para cada uma das contas do patrimônio da entidade, incluindo

uma coluna para o total, que representa a soma dos saldos ou transações de todas as contas individuais. Na coluna vertical são apresentados os fatos ocorridos no período que geraram modificações nas contas do PL, como: Ajustes de Exercícios Anteriores; Aumento de Capital; Apuração do Resultado do Exercício; Constituição ou Reversão de Reservas; e Dividendos. Já nas colunas Horizontais são apresentadas as contas que compõe o PL. Segue abaixo o Anexo 19 da Lei n. 4.320/64.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

EXERCÍCIO:

PERÍODO: MÊS

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

ESPECIFICAÇÕES	Pat. Social / Capital Social	Adiant. para futuro aumento de Capital	Reserva de Capital	Ajustes de Avaliação Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Result. Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO ANTERIOR									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos									
SALDO FINAL DO EXERCÍCIO ANTERIOR									
SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO ATUAL									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos									
SALDO FINAL EXERCÍCIO ATUAL									

3.3.7 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO (DRE)

A Demonstração do Resultado Econômico (Anexo 20 da Lei n. 4.320/64) foi criada pela NBC T SP 16.6 em 2008 e regulamentada pela portaria STN nº 665/2010 com o objetivo de evidenciar o resultado econômico de ações do setor público. Trata-se de uma demonstração facultativa, pois para sua elaboração, os entes dependem de um sistema de custos.

O governo federal está trabalhando fortemente para a implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC que tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

A Portaria STN nº 716, de 24 de outubro de 2011 que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, bem como a Portaria STN n. 864 de 30 de dezembro de 2011, que cria o Macroprocesso do Sistema de Custos do Governo Federal – MPCUST são resultados desse trabalho.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) percebendo a necessidade de implantar um sistema de custos no setor público criou por meio NBC T SP 16.2, o subsistema de custos com o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Outra ação do CFC foi a emissão da Resolução n.º 1.366/11, que aprovou a NBC T 16.11, que trata do SICSP – Sistema de Informação de custos no Setor Público. Essa norma determina que obrigatório em todas as entidades do setor público.

A Portaria STN n. 828 de 14 de dezembro de 2011 reforça essa obrigatoriedade quando determina que todos os entes públicos deverão apresentar, no prazo de 90 dias, um cronograma de implementação de um sistema de custos até o final de 2014.

Essa mobilização dos órgãos reguladores acontece porque o setor público no Brasil ainda não tem uma ferramenta capaz de mensurar a economicidade, eficácia e eficiência dos gastos públicos, apesar desses conceitos já serem apresentados desde a Constituição Federal de 88, na Seção IX, intitulada “Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária”, nos artigos 70 e 74 apresentados abaixo:

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

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

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. (grifo meu)

A DRE, cuja elaboração é facultativa, foi criada na tentativa de resolver esse problema, fornecendo aos órgãos de fiscalização e controle uma ferramenta capaz de mensurar o bom ou mau uso dos recursos públicos, ou seja, uma ferramenta capaz de avaliar a eficácia e a eficiência quanto ao uso dos recursos públicos pelos gestores.

Diante disso, segundo a NBC T SP 16.6, item 36, a Demonstração do Resultado Econômico 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.

Essa estrutura permitirá uma base de comparação entre os custos gerados internamente e a receita econômica calculada por meio da obtenção do custo de oportunidade. Assim, é importante conhecermos os conceitos envolvidos nessa demonstração.

A receita econômica pode ser entendida como 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.

O Custo de oportunidade, segundo a NBCT 16.6, é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

O resultado econômico calculado por essa demonstração deve ser analisado com base na avaliação da atividade, programa ou ação de cada ente. É importante ressaltar que a intenção dessa demonstração é analisar a economicidade e eficiência nos gastos públicos, ou seja, analisar o uso dos recursos públicos pelos gestores públicos, face ao atendimento às necessidades e bem estar da sociedade em geral. Assim, a análise do resultado econômico considera:

Déficit Econômico: situação em que a receita econômica é menor que os custos diretos e indiretos gerados pela atividade. Nesse caso, recomenda-se que a administração pública reduza os custos internos para poder gerar um superávit ou no mínimo um equilíbrio econômico, ou mesmo, se necessário, tome a decisão de descontinuar as atividades.

Superávit Econômico: situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos gerados pela atividade. Nesse caso, a administração pública deve continuar produzindo o serviço, pois o faz com economicidade e eficiência.

Equilíbrio Econômico: situação em que a receita econômica é igual aos custos diretos e indiretos gerados pela atividade. Nesse caso, a administração pública deve tomar a decisão de reduzir os custos para poder gerar um superávit.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

EXERCÍCIO: PERÍODO: MÊS DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:

ESPECIFICAÇÕES	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5. (=) RESULTADO ECONÔMICO APURADO		

Como vimos as demonstrações contábeis são instrumentos importantes de análise da situação econômica, financeira e patrimonial de uma entidade. Mas, para que a análise seja consistente, é preciso analisar as demonstrações em conjunto, incluindo as notas explicativas, ou seja, uma única demonstração analisada individualmente não deve ser fonte de tomada de decisão.

Para quem quiser conhecer mais sobre as demonstrações contábeis do setor público, pode consultar o BGU – Balanço Geral da União. Ele é um exemplo importante, pois já apresenta muitas das alterações ocorridas na legislação contábil. Disponível no site colocar o site em que se encontra.

No ano de 2008, foi publicada a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Foi a partir dessa portaria que a STN começou a introduzir mudanças na contabilidade da União no sentido de promover, de forma gradual, a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

As demonstrações contábeis apresentadas pelo governo federal foram elaboradas obser-

vando as normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, NBC T 16 e respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Se você ficou curioso e quer saber mais sobre as demonstrações contábeis do governo federal, pode acessar o link da CGU (Controladoria Geral da União), e verificar na prática as mudanças gradativamente acontecendo: < <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2010/Arquivos/6.02.pdf> >

3.3.8 NOTAS EXPLICATIVAS NO SETOR PÚBLICO

A padronização e a convergência das informações contábeis com as normas internacionais trouxeram para o Brasil um novo modelo de contabilidade pública. É sabido que não existe a cultura de elaborar notas explicativas por parte dos profissionais contábeis que atuam no setor público brasileiro. Porém, essa realidade será superada em bem pouco tempo, já que pelas novas normas contábeis teremos que exercer nosso julgamento profissional a respeito de diversos fatos contábeis.

As notas explicativas são parte integrante do conjunto de demonstrações contábeis e as informações contidas nas NE devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. (NBC T SP 16.6)

Todas as demonstrações contábeis devem apresentar notas explicativas sobre os fatos considerados relevantes pelo profissional contábil responsável. A ele cabe exercer o julgamento profissional de forma ética e técnica.

As notas explicativas devem esclarecer os usuários da informação contábil sobre fatos relevantes registrados na contabilidade daquele período, que muitas vezes são apresentados nas demonstrações contábeis sem nenhuma explicação, ou em outros casos são relevantes e não são apresentados nos demonstrativos.

Os aspectos que devem ser apresentados nas notas explicativas são, segundo a NBC T SP 6.6, os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Para saber quais as informações que devem constar nas notas explicativas e como devemos evidenciar essas informações, devemos estudar as normas brasileiras de contabilidade, bem como o MCASP emitido pela STN. As informações sobre notas explicativas estão separadas por assunto nessas legislações. Podemos ainda, consultar os balanços dos entes públicos que se encontram publicados e disponíveis em seus sites.

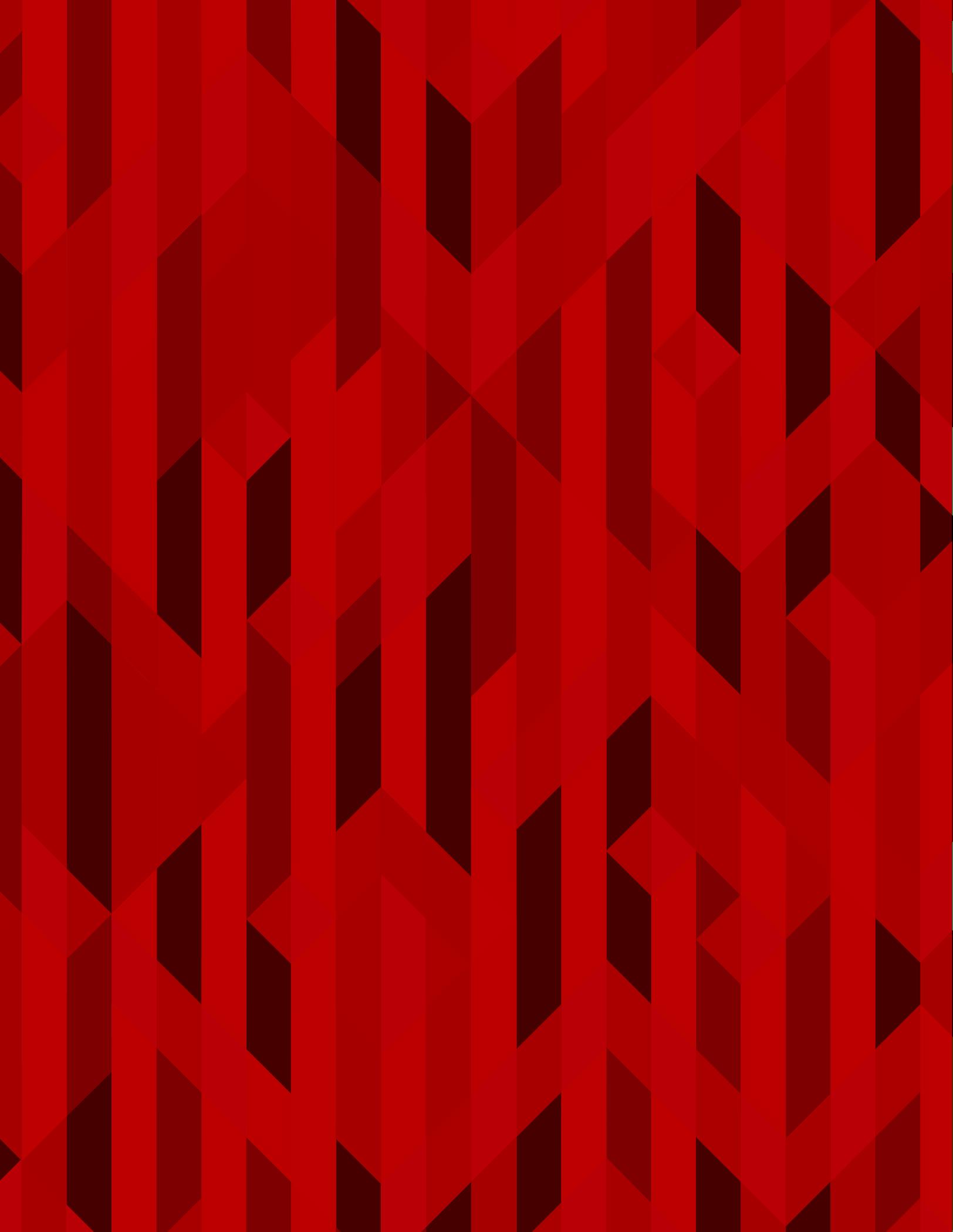
Para quem quiser conhecer mais sobre as notas explicativas do setor público, pode acessar o link da CGU e consultar o BGU – Balanço Geral da União: < <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2010/Arquivos/6.03.pdf> >

4

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAS

Com o crescente processo da convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público brasileiro às normas internacionais, a contabilidade pública patrimonial vem ganhando destaque. Assim, para entendermos a contabilidade pública patrimonial é necessário primeiro entender o contexto do processo de convergência.

O processo de convergência já nos foi apresentado em contabilidade pública I, assim o que iremos apresentar aqui é apenas um resumo do que já vimos no capítulo 6 do fascículo de contabilidade pública I para lembrarmos os aspectos mais importantes.



4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIROS

A edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 2007 do anexo II (Res. CFC n. 1.111) da Resolução CFC n. 750/93 que trata sobre os princípios de contabilidade foi um marco importante que despertou a classe contábil para a necessidade de implantação dos procedimentos patrimoniais no setor público.

A Resolução 1.111/07 trazia a obrigatoriedade de implantar o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público, e com isso nascia também a obrigatoriedade de registrar os procedimentos patrimoniais tais como: depreciação, amortização, exaustão, ajustes para perdas, créditos a receber, apropriações por competência das obrigações trabalhistas, como 13º salário a pagar, férias a pagar, etc.

Em 2008, o Ministério da Fazenda, editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto, que estabelece 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 - Internacional Public Sector Accounting Standards*), publicadas pelo IFAC (*Internacional Federation of Accountants - Federação Internacional de Contadores*). Esse também foi um marco importante para a implantação dos procedimentos patrimoniais no setor público já que a maior parte das normas da IFAC trata de procedimentos patrimoniais.

Para concretizar o texto da Portaria MF n. 184/08, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou os Manuais de Contabilidade Aplicados ao setor Público – MCASP, que atualmente encontra-se na 4ª edição (Portaria da STN nº 406/2011).

Ainda em 2008, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP, para que a contabilidade também no setor público atendesse aos padrões internacionais, os quais sejam: fundamentados nos procedimentos patrimoniais. O conjunto das NBC T SP 16 é formado por 11 normas, sendo elas:

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;
NBC T 16.11*	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

* A norma 16.11 foi emitida em 02 de dezembro de 2011 (CFC nº 1.366/2011). Todas as demais foram emitidas em 2008, e sofreram alteração de alguns itens pela Res. CFC n. 1268/09.

Essas normas estão em vigência e continuarão a serem seguidas até o momento em que as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público convergidas forem aprovadas por meio de novas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

4.2 PATRIMONIO PÚBLICO

O patrimônio público é o objeto da contabilidade pública e representa, segundo a NBC T 16.2, 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. A lei n. 4.320/64 já contemplava em vários artigos aspectos do patrimônio público ligados a contabilidade. No art. 85 e 89 está definido que,

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifo meu)
A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. (grifo meu)

O título IX “Da Contabilidade” da lei n. 4.320/64 é dividido em quatro capítulos, sendo:

- **Capítulo 1** – Disposições Gerais;
- **Capítulo 2** – Da Contabilidade Orçamentária e Financeira;
- **Capítulo 3** – Da Contabilidade Patrimonial e Industrial;
- **Capítulo 4** – Dos Balanços.

A contabilidade patrimonial está descrita no Capítulo 3 junto com contabilidade industrial. Esse capítulo possui sete artigos, que tratam basicamente sobre o registro dos bens móveis e imóveis, sobre dívida fundada e as alterações da situação líquida patrimonial. Assim, é muito clara a preocupação do legislador com o patrimônio público desde 1964.

A NBC T 16.2, descreve o patrimônio público estruturado em três grupos:

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

4.3 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS

A ciência contábil é desenvolvida com base no processo de reconhecer, mensurar e evidenciar os fatos contábeis. Esse processo é chamado de Processo Contábil. Porém, algumas vezes ele se mostra frágil em alguns aspectos, já que nem todos os fatos contábeis se apresentam facilmente reconhecíveis e mensuráveis.

A sequencia do processo contábil é primeiro reconhecer os elementos patrimoniais, depois mensurar e por fim evidenciar. Porém, nem sempre na contabilidade é possível mensurar e evidenciar todas as informações nas demonstrações contábeis. Muitas vezes é possível reconhecer, com base na teoria contábil, um determinado elemento patrimonial, mas por ser altamente subjetivo não conseguimos encontrar uma base de mensuração confiável, e por isso não o evidenciamos nas demonstrações contábeis. Assim, em alguns casos, apesar de não serem mensurados, os fatos são reconhecidos e evidenciados em notas explicativas. Como exemplo pode-se citar um ativo ou passivo contingente, por processos judiciais, que é apenas evidenciado em nota explicativa, não sendo apresentado no corpo das demonstrações contábeis pela dificuldade de mensuração. A figura 4.1 abaixo apresenta o processo contábil.

Figura 4.1 Processo Contábil



O processo de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais muitas vezes tem que ser realizado com base em julgamento profissional, por meio de estimativas. Porém, o uso de estimativas não compromete a confiabilidade das informações contábeis, e podem ser usadas pelos profissionais contábeis sempre que for necessário.

A NBC T 16.10 será a base desse capítulo. A norma diferencia avaliação e mensuração da seguinte forma: A Avaliação patrimonial consiste na 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. Já a Mensuração consiste na constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Podemos perceber que a diferença está no uso do julgamento profissional conjugado com os procedimentos técnicos. Porém, ambos os procedimentos são aceitos para atribuir valor aos elementos patrimoniais. São exemplos de julgamento profissional, o uso de estimativas para o cálculo de depreciação, reavaliação, ajuste para perdas, provisões, etc. O importante é entender que a contabilidade, cada vez mais, se confirma como uma ciência social e que envolve critérios de julgamentos, cada vez mais aprimorados e apurados.

Abaixo serão apresentados alguns comentários sobre os critérios de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais apresentados na NBC T 16.10. Mas, para um melhor entendimento dos critérios de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais determinados pela NBC T 16.10 (Resolução CFC n. 1.137/08), é necessário entender alguns conceitos citados nessa norma, porém não explicados por ela. Por esse motivo serão incluídos alguns comentários explicativos entre os parágrafos da norma.

4.3.1 DISPONIBILIDADES

As disponibilidades representam o conceito de caixa e equivalente caixa encontrados na norma internacional, IPSAS 2. Essa norma define que “Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.” E “Equivalentes de caixa representam aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.”

A norma brasileira determina que *as disponibilidades devem ser mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. (item 4)*

O texto está de acordo com a norma internacional, IPSAS 4, que trata sobre “Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis”. No Item 24, a norma determina que uma transação em moeda estrangeira deve ser contabilizada, no seu reconhecimento inicial, na moeda funcional, aplicando-se à importância em moeda estrangeira, a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data

da transação. Porém, no reconhecimento na data de cada balanço os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos usando-se a taxa de fechamento.

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

Sobre isso a lei 4.320/64 determina no art. 106 que a avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes: “1 - os débitos e créditos, bem como os **títulos de renda**, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço.” No parágrafo § 2º, a lei determina que “as variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.”

Vale ressaltar que a diferença no texto das atualizações determinando que sejam contabilizadas em conta patrimonial ou de resultado se deve ao fato de que a lei 4.320/64 não trabalhava com a nomenclatura conta de resultado. Porém, o que denominamos contas de resultado são aquelas que, na DVP, apuram o resultado patrimonial, que também é uma informação de natureza patrimonial, não caracterizando assim divergência entre as duas legislações.

Assim, pode-se concluir que os conceitos entre a norma brasileira - NBC T 16.10, a lei 4.320/64 e a norma internacional - IPSAS 4, encontram-se alinhados.

4.3.2 CRÉDITOS E DÍVIDAS

Quando ouvimos falar de créditos e dívidas, logo pensamos nos recebíveis, que são representados pelas vendas a prazo da entidade, e nas obrigações, que são os passivos trabalhistas, fiscais, fornecedores, etc. Porém, a palavra créditos no setor público abrange um conceito não encontrado no setor privado, que é a chamada dívida ativa.

A palavra dívida nos faz lembrar obrigação, e a palavra ativa lembra o grupo do ativo, a representação dos bens e direitos. Parecem então conceitos divergentes. Mas, nesse caso a chamada dívida ativa, junta os dois conceitos, ou seja, é uma obrigação que terceiros tem com a Fazenda Pública, e por isso encontra-se no ativo, já que é um direito do Estado de receber a dívida devida por outra pessoa. O conceito de dívida ativa encontra-se na lei n. 4.320/64 e pode ser de natureza tributária e não tributária,

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (grifo meu)

O critério de mensuração da dívida ativa encontra-se ainda no art. 39, § 3º, e define que,

O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações devem ser mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. (item 7)

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas devem ser ajustados a valor presente. (item 9)

A regra citada pela norma brasileira no item 7 está novamente de acordo com a lei n. 4.320/64 que em seu art. 106 define que, “a avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes: I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço.”

Já o conceito de valor presente, citado no item 9, não está na lei, mas o assunto pode ser encontrado na Resolução CFC 1.282/10 que trata sobre os princípios de contabilidade. O ajuste a valor presente está ligado a um desconto calculado com base nos fluxos de caixa futuros. A norma define que:

Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade; (art. 7, II, c)

As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos. (item 11)

As provisões para os créditos a receber tem como justificativa na teoria da contabilidade o tratamento da incerteza quanto ao seu pagamento. Hendriksen e Van Breda (2004) explicam que,

[...] os créditos a receber podem ser ajustados por dois métodos: uma estimativa baseada nas contas a receber ou uma estimativa baseada nas vendas a prazo do exercício. A estimativa é mais precisa quando se baseia na idade e nas características das contas que ainda não foram pagas na data do balanço e na probabilidade estimada de recebimento. (p. 347)

A norma brasileira não define a metodologia a ser utilizada para os cálculos da provisão. Nesse caso, poderão ser utilizadas metodologias diferentes a depender do julgamento de cada profissional. O MCASP 4ª edição, no PCE, apresenta alguns métodos para fins de provisão de dívida ativa que podem seguidos pelos entes públicos.

As atualizações e os ajustes quando apurados devem ser contabilizados em contas de resultado.

4.3.3 ESTOQUES

Quando pensamos em estoques logo pensamos em mercadorias ou produtos para venda, porém o termo estoques compreende vários outros bens a depender do ramo de atividade. No setor público os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, compreendem também produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas ou materiais aguardando utilização no processo de produção e bens adquiridos ou produzidos pela entidade para distribuição a terceiros, gratuitamente ou por valor irrisório.

A norma brasileira define que os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção. (item 13). Porém, se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado. (item 15)

O item 13 descrito acima está de acordo com a forma de mensurar encontrada no art. 106 da lei n. 4.320/64. Porém, o item 15 determina ainda o uso da regra “custo ou mercado, dos dois o menor.” Essa regra não se encontra na lei, mas está de acordo com a norma internacional, IPSAS 12.

Primeiro é importante ressaltar que a NBC T 1.137/08 equipara valor de mercado com valor justo (fair value). O item 2, da norma conceitual define valor de mercado ou valor justo como “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.”

É comum os conceitos serem equiparados é preciso ressaltar que pela teoria contábil os conceitos são diferentes. Segundo Coelho e Lins (2010), o valor de mercado difere do valor justo pelo fato de que ele é essencialmente objetivo. Já o valor justo pode ser estimado.

A estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro no curso normal das operações da entidade é o conceito de valor presente. Assim, podemos concluir que o valor justo abrange tanto o conceito de valor de mercado, quanto o conceito de valor presente.

A adoção da regra “custo ou mercado dos dois o menor” é reflexo de uma contabilidade conservadora e tem sofrido críticas pelos teóricos da doutrina contábil. Na teoria da contabilidade, Ludícibus (2009, p.197) explica que, a regra advém da grande recessão de 1929 em que houve um despertar geral de superconservadorismo. Na verdade os preços caíam vertiginosamente. A avaliação dos estoques finais a preços originais de custo forçaria uma superavaliação do lucro do período. Assim, empresários, contadores e banqueiros, preferiram armar-se de um mecanismo de apuração mais conservador, avaliando estoques

finais a preços de mercado, aumentando o custo do produto vendido, e reduzindo assim, o resultado em mercadorias.

Ludícibus (2009) realiza ainda uma crítica a regra quando afirma que “para nós a regra custo ou mercado é uma norma que leva quase fatalmente à perda de controle e a inconsistência.” A afirmação feita por Ludícibus tem como explicação a norma ser de difícil acompanhamento, já que basta a tendência dos preços reverter-se ou apenas estabilizar-se para talvez não apresentar nem o mesmo resultado que a regra pretende obter, ou seja, a antecipação de prejuízos futuros.

Ainda na teoria contábil Hendriksen e Van Breda (2000) afirmam que

Apesar das críticas a regra tem conseguido vários seguidores por muitos anos. Recebe até o reconhecimento formal do Instituto Americano de Contadores Registrados, da Associação Americana de Contabilidade, da SEC, do Instituto de Contadores Registrados da Inglaterra e outras associações e organismos. [...] Isso presumivelmente indica que possui utilidade para os usuários. (p. 312)

Concluimos assim, que apesar das críticas quanto ao superconservadorismo a regra é aceita mundialmente e não somente no Brasil. Por este motivo, seguindo o mesmo raciocínio, a norma brasileira determina que quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

Esse conservadorismo gera a criação de contas de ajustes para o subgrupo dos estoques. Assim, caso o custo dos estoques não seja recuperável ou se estes estiverem danificados, tornarem-se total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda diminuírem, esses ajustes devem ser evidenciados na contabilidade.

Em relação ao *método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques a norma brasileira determina que deve ser o custo médio ponderado (item 16)*. Essa regra tem como base a lei 4.320/64. É importante ressaltar que a norma internacional que trata de estoques, a IPSAS 12, aceita além do custo médio, também o critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), porém como a legislação brasileira somente aceita o custo médio, a NBC T 16.10 traz apenas esse como critério de apuração do custo.

Outro ponto levantado pela norma é que *os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido. (item 18)*

Para entendermos esse item é necessário primeiro definirmos o que vem a serem os resíduos e refugos. Esses são partes de sobras ou desperdícios do processo produtivo e que em muitos casos não tem valor econômico. Assim, caso haja valor econômico para esses resíduos, eles deverão ser mensurados pelo valor realizável líquido, que pode ser definido segundo Ludícibus (2009) como a “entrada esperada pela venda menos todos os gastos incrementais previstos e despesas relativas ao acabamento, venda, entrega e cobrança do produto em questão.”

Em relação aos estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos a norma brasileira

determina que devem ser mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- a) que a atividade seja primária;*
- b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos. (item 20)*

Esse parágrafo está baseado na norma internacional, IPSAS 27, que trata sobre o assunto “Ativo Biológico e Produto Agrícola”. Essa norma determina no item 5, que deve ser “aplicada à produção agrícola, assim considerada aquela decorrente da colheita dos ativos biológicos da entidade, somente no momento da colheita. Portanto, a Norma não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita”, ou seja, a atividade deve ser primária.

Quanto a mensuração a valor de mercado a mesma norma internacional determina que o ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda. E o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado pelo valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. Porém, o item 34 determina que quando o valor justo do ativo biológico não pode ser mensurado de forma confiável, e valores ou preços determinados pelo mercado não estão disponíveis, e que as alternativas para estimá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, esse ativo biológico deve ser mensurado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por irrecuperabilidade acumulada.

Podemos portanto, concluir que a norma brasileira difere da norma internacional, ao determinar na letra b do item 20, determina que os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos. Existe diferença nesse tópico já que a norma internacional determina como critério geral o valor de mercado em vez de valor de custo.

4.3.4 INVESTIMENTOS PERMANENTES

Deve-se ressaltar que a lei n. 4.320/64 não apresenta critérios de avaliação e mensuração para investimentos em outras sociedades quando referentes a parte contábil patrimonial. Em vários artigos, porém, a lei trata os investimentos em seu aspecto orçamentário, que não deve ser confundido como os aspectos contábeis. No artigo 12, parágrafo 4, a lei trata sobre as despesas de capital, e define os investimentos como:

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instala-

ções, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. (lei 4.320/64)

Essa definição é puramente orçamentário e não gera impactos no assunto de investimentos permanentes apresentados pelas normas brasileiras de contabilidade descritas nesse tópico. Assim, os comentários aqui realizados serão em relação às normas internacionais, IPSAS 7 e 8, que tratam respectivamente de “Investimentos em Entidades Coligadas” e “Investimento Controlado em Conjunto”.

A norma brasileira trata os investimentos como participações societárias, que compreendem aplicações de recursos efetuadas por uma entidade denominada investidora na aquisição de capital de outra pessoa entidade denominada investida. As participações societárias são consideradas investimentos permanentes quando esses são adquiridos com a intenção de continuidade, representando, portanto, uma extensão da atividade econômica da investidora.

A norma brasileira define que *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. (item 21) As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. (item 22)*

Para melhor entender o parágrafo acima, é necessário primeiro conhecer os conceitos de Influência significativa e método da equivalência patrimonial.

A influência significativa é definida na norma internacional, IPSAS 7, como “o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da entidade, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.”

Segundo a mesma norma, a existência de influência significativa geralmente é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- c) operações materiais entre o investidor e a investida;
- d) intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- e) fornecimento de informação técnica essencial. (item 12)

A definição de influência significativa apresentado na norma brasileira converge com o conceito apresentado na norma internacional. A norma brasileira define como *“o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas.” (item 2)*

Com isso pode-se concluir que não há divergências de entendimento entre a norma brasileira e a internacional.

Já em relação a definição de método da equivalência patrimonial (também conhecido como MEP), a norma brasileira não define, mas ele pode ser encontrado na norma internacional que o define como “Método contábil em que o investimento é inicialmente contabilizado pelo seu custo e posteriormente ajustado pela mudança na participação do investidor no patrimônio líquido da investida. O superávit ou déficit do investidor inclui a participação do investidor no superávit ou déficit da entidade investida.” (item 7)

Conhecendo essas definições pode-se entender a determinação da norma brasileira quando define que 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. Nesse método, o custo histórico das participações societárias sofre um ajuste no momento em que a investida apura o resultado, devido ao regime de competência e no momento da distribuição dos lucros, representando assim, um investimento proporcional ao patrimônio da sociedade investida.

Diferentemente ocorre com o método de custo, em que os investimentos são mantidos pelo seu valor histórico, ou seja, por quanto a empresa pagou no momento da aquisição. Nesse método, a investidora apenas contabiliza os dividendos decorrentes dos lucros obtidos, quando são distribuídos. Nesse caso, não existe ajuste pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado. (item 23)

Os ajustes citados nesse tópico da norma referem-se aos ganhos ou perdas com o método da equivalência patrimonial, que devem ser apurados no momento da apuração do resultado patrimonial pela investida e reconhecidas na Demonstração das Variações Patrimoniais em contas de resultado pela investidora.

4.3.5 IMOBILIZADO

Mensuração no reconhecimento inicial e após o reconhecimento inicial

A norma brasileira determina *que o ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção. (item 24) Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido. (item 28)*

O item 24 descrito acima está de acordo com a forma de mensurar encontrada no art. 106 da lei n. 4.320/64 que define que serão mensurados “os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção.”

Já o tratamento contábil para os gastos adicionais ou complementares citados nos itens 24 e 28 é encontrado na IPSAS 17 de “Ativo imobilizado”. Essa norma trata do

assunto no tópico denominado custos subsequentes. Segundo o item 19, “os custos do imobilizado incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.” Esses custos posteriores são os gastos adicionais ou complementares que devem ser incluídos no custo do bem como citado no item 24 da norma brasileira.

Depreciação, Amortização e Exaustão

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. (item 25)

A lei n. 4.320/64 trata a depreciação, no Título X denominado “Das Autarquias e Outras Entidades” no art. 108, § 2º, da seguinte forma: “As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.” A legislação estabelece, por meio desse artigo, que autarquias e paraestatais computassem a depreciação de seus bens. Porém, na prática, na maioria dos casos a regra não era seguida por essas entidades.

Diferente da lei n. 4.320/64, a norma brasileira não se limitou apenas as autarquias e paraestatais e foi mais longe, estabelece que todas as entidades da administração direta e indireta registrassem a depreciação na contabilidade do seu patrimônio.

Corroborando com a norma brasileira, a Portaria STN n. 828/2011 determina que todos os entes pertencentes ao campo de aplicação da contabilidade pública, que ainda não realizaram o ajuste no inventário de bens, apresentem um cronograma de implantação dos procedimentos patrimoniais, dentre eles a depreciação.

Imobilizado obtido a título gratuito

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. (item 26) O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas. (item 27)

Não existia normas contábeis que definia o tratamento contábil dos bens obtidos a título gratuito. Esse tratamento é encontrado na IPSAS 17, item 27, e enquadra-se na aquisição de bens por meio de transação sem contraprestação. A norma define que “quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.”

É importante ressaltar que pode haver divergência entre o valor líquido contábil do bem e seu valor justo, e essa diferença deve ser apresentada em notas explicativas, porém, a mensuração desses bens a valor justo não constitui uma reavaliação e por isso não deve ser tratada como tal.

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. (item 30) A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção. (item 31)

A denominação bens de uso comum tem sua origem no direito civil. A lei n. 10.406/2002 em seu artigo 99 divide os bens públicos em três modalidades: bens de uso comum do povo, de uso especial e dominicais. Eles são definidos da seguinte forma:

São bens públicos:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

A norma brasileira no item 30 refere-se somente aos bens de uso comum do povo, mas não todos, apenas aqueles que absorveram ou absorvem recursos públicos ou os recebidos em doação. Isso significa que praias, rios e florestas não estão abrangidos por essa norma, mas praças, pontes e rodovias sim, já que estes últimos são construídos com recursos públicos.

Esse entendimento contábil encontra-se na norma internacional, IPSAS 17, que apesar de não reconhecer a denominação “bens de uso comum”, tem o mesmo conceito abrangido por duas outras denominações: Bens do Patrimônio Cultural (item 9) e Ativos de Infraestrutura (item 24).

Os ativos descritos como bens do patrimônio cultural são aqueles que apresentam significância histórica, cultural ou ambiental. A Norma internacional não exige que a entidade reconheça bens do patrimônio cultural. Porém, caso a entidade reconheça bens do patrimônio cultural, deve adotar as exigências de divulgação da Norma, mas não é obrigada a, aplicar as exigências de mensuração.

Já os ativos de infraestrutura, são aqueles que consomem recursos públicos como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia e rede de comunicações. Eles se encaixam na definição de ativos imobilizados e devem ser contabilizados de acordo com as exigências da IPSAS 17.

4.3.6 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. (item 32)

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

Ativo intangível é um ativo sem corpo físico. A norma internacional, IPSAS 31, define como “um ativo não monetário identificável sem substância física.” A expressão ativo monetário compreende recursos financeiros, como, caixa, bancos e aplicações, incluindo também os valores a serem recebidos. Logo pode-se perceber que um valor a receber de terceiros, mesmo sem substância física, não se trata de intangível, já que este deve representar ativos não monetários.

Exemplos de itens que se enquadram nessa categoria são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

A lei n. 4.320/64 não abrange o assunto de ativos intangíveis. Assim, os procedimentos trazidos pela norma brasileira sobre ativos intangíveis estão descritos na IPSAS 31. O item 31 dessa norma define que “um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo. Quando um ativo intangível é adquirido por meio de transação sem contraprestação, seu custo inicial na data da aquisição deve ser mensurado pelo valor justo em tal data.”

A diferença entre os procedimentos determinados pelas normas brasileira e internacional está nos ativos intangíveis obtidos a título gratuito ou em transações sem contraprestação. No item 33 da norma brasileira, o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis não está definido. Já na norma internacional esses ativos devem ser mensurados pelo valor justo.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido. (item 34)

Esse critério é o mesmo já discutido anteriormente para ativos imobilizados. Está de acordo com a norma internacional, IPSAS 31, item 26, quando descreve os critérios de reconhecimento e mensuração afirma que o requerimento é aplicável a custos mensurados no reconhecimento e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

4.3.7 DIFERIDO

As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, classificados como ativo diferido, são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham

sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (impairment). (item 35)

O subgrupo do ativo diferido não será mais utilizado no novo modelo da contabilidade aplicada ao setor público. A Portaria STN n. 665/2010, que aprovou a atualização dos anexos da lei n. 4.320/64 sobre demonstrações contábeis, não apresenta o subgrupo do ativo diferido no Balanço Patrimonial.

4.3.8 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. (item 36)*

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. (item 37)

O assunto da reavaliação de ativos é citado na lei n. 4.320/64, no art. 106, § 3º, que define que poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis. O verbo “poderão” usado nesse parágrafo pelo legislador faculta os entes públicos de reavaliar seus bens. A norma brasileira, porém, mudou o verbo de “poderão” para “devem” e obriga que todos os entes públicos efetuem, pelo menos de quatro em quatro anos, a reavaliação dos bens.

Porém, a norma internacional, IPSAS 17, faculta e não obriga a reavaliação dos bens. No item 42, a norma determina que “a entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados.” Porém, depois de ter optado pela reavaliação, o item 44 define que “a reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.” Percebe-se que a norma não apresenta o período em que os entes devem realizar a reavaliação, ficando assim para ser decidido segundo o julgamento profissional.

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

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

A administração pública possui vários imóveis com características específicas. Por exemplo: escolas construídas em zona rural, presídios construídos em regiões isoladas, praças, pontes, etc. Esses imóveis específicos não devem ser reavaliados a valor de mercado, alguns porque não possuem mercado ativo e outros porque possuem particularidades

que deixariam a reavaliação comprometida. Para esses casos poderão ser utilizados no cálculo da reavaliação o custo de reposição.

O custo de reposição é definido na IPSAS 21, item 42, como “o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de usado. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto.”

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. (item 40)

A norma brasileira, no item 40, estabelece o mesmo tratamento para a reavaliação e para a redução a valor recuperável. Porém, no Brasil a reavaliação que era praticada pelo setor privado, possuía um tratamento diferenciado, que era realizar o registro no PL e não em contas de resultado.

Esse procedimento estava consolidado na contabilidade financeira. Então, de acordo com a Resolução CFC n.º 1.177/2009 (que revogou a 1.004/2004, que tratava especificamente de reserva de reavaliação), o registro contábil para a reavaliação de ativos, segue o seguinte:

“39. Se o valor contábil do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado. 40. Se o valor contábil do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite. (grifo nosso)

Dentro desse contexto, a norma internacional, IPSAS 17 corrobora com o entendimento acima aplicado até então pelo setor privado. No item 54, a norma define que “se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação.” Diante disso, para não ir contra a norma brasileira e continuar atendendo a norma internacional, como é seu objetivo, previsto na Portaria MF n. 184/08, o MCASP 4º Edição, definiu que

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuam um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação,

poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativos à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período. (parte II, PCP, p. 88).

Desse modo, pode-se concluir que apesar da norma brasileira determinar o registro da reavaliação em contas de resultado, a tendência natural é a de que o registro seja realizado em conta de reserva no PL.

Já em relação ao registro de redução a valor recuperável, a norma brasileira encontra-se em conformidade com as normas internacionais, IPSAS 21 e 26.

Esses são alguns procedimentos contábeis com enfoque patrimonial, que deverão ser utilizados pelo setor público brasileiro com a implementação das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Maiores detalhes podem ser encontrados no MCASP, Parte II – PCP, disponível no site: < http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais. >

55

ASPECTOS INTRODUTÓRIOS SOBRE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Esse capítulo apresenta aspectos introdutórios referentes a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – LC 101/2000. O capítulo foi elaborado como resumo dos principais pontos do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional, 4ª edição (Sendo volumes: I – Anexo de Riscos Fiscais; II – Anexo de Metas Fiscais; III – Relatório Resumido da Execução Orçamentária e IV – Relatório de Gestão Fiscal). Aqueles que tiverem interesse podem acessar o material completo no site da STN, no seguinte link: < http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp >



A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco no ordenamento das finanças públicas no Brasil. O equilíbrio econômico-financeiro e a efetiva transparência das contas públicas dependem, contudo, da difusão de instrumentos tecnicamente hábeis à verificação da aplicação da lei.

A LRF foi publicada no dia 04 de maio de 2000, e regulamenta o artigo 163 da Constituição Federal de 88. Muito se tem avançado desde a publicação da LRF em relação a gestão fiscal e transparência das contas públicas, porém, ainda há muito o que fazer. O texto do artigo 163 da CF determina que:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

5.1 ABRANGÊNCIA

Fazem parte da abrangência da LRF órgãos do Executivo, Legislativo, Judiciário, Tribunal de Contas e o Ministério Público, nos níveis federal, estadual e municipal.

As disposições do artigo 1º, parágrafos 2 e 3 são definidos da seguinte forma:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

5.2 PREMISSAS BÁSICAS DA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização. Mediante isso, os entes públicos devem estar estruturados de maneira que possam divulgar adequadamente e em tempo real informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira por meios eletrônicos.

A LRF possui base em quatro pilares como apresentados na figura abaixo:



Vejamos, pois cada um desses pilares:

- **Planejamento** – é feito por intermédio de mecanismos como o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos.
- **Transparência** – a LRF assegura a divulgação dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias e os relatórios resumidos de execução orçamentária e gestão fiscal por meios eletrônicos de acesso público, bem como o incentivo a participação popular com audiências públicas para elaboração dos planos e leis de natureza orçamentária.
- **Controle** – a LRF exige uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas.
- **Responsabilização** – Impõe ao gestor público o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções inseridas na própria LRF. São sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos.

A LRF tem como objetivo melhorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos. De acordo com o caput do art. 1º, consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Assim, o parágrafo 1º desse mesmo artigo define que

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

5.2.1 PLANEJAMENTO

Os instrumentos abrangidos pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na Constituição Federal: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO (com seus anexos de riscos fiscais e metas fiscais) e a Lei Orçamentária Anual - LOA. Porém, a LRF reforça o papel da atividade de planejamento e, ainda, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público.

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL - LOA

Em relação à LOA, a LRF determina em seu artigo 5º que o projeto de lei orçamentária anual, deverá ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da LRF. Ainda segundo o artigo 5º o projeto de LOA,

- I - conerá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas;
- II - será acompanhado das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- III - conerá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A LRF determina ainda que é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada, que a lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão.

IMPORTANTE

Assim como a reserva de contingência, outros limites são definidos com base na RCL – Receita Corrente Líquida. A RCL deverá ser apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês de referência e nos onze anteriores. O principal objetivo da RCL é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Os limites foram estabelecidos em parte pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em parte por Resoluções do Senado Federal.

A RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO

Em relação à LDO a lei inovou nos aspectos referentes aos Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais, e ainda em relação a:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho;
- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; e
- d) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

ANEXO DE RISCOS FISCAIS - ARF

Sobre o Anexo de Riscos Fiscais, é o §3 do art. 4 da LRF que determina o que deverá conter nesse Anexo. O texto é apresentado da seguinte forma: “A lei de diretrizes Orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.”

Segundo o MDF, volume I, no processo de planejamento orçamentário, do qual a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – é parte integrante, o ente deverá avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, com o objetivo de dar maior transparência às metas de resultado estabelecidas, informando as providências a serem tomadas caso tais riscos se concretizem. Riscos Fiscais podem ser conceituados como a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar negativamente as

contas públicas, eventos estes resultantes da realização das ações previstas no programa de trabalho para o exercício ou decorrentes das metas de resultados, correspondendo, assim, aos riscos provenientes das obrigações financeiras do governo.

O Anexo de Riscos Fiscais, como parte da gestão de riscos fiscais no setor público, é o documento que identifica e estima os riscos fiscais, além de informar sobre as opções estrategicamente escolhidas para enfrentar os riscos.

A gestão de riscos fiscais não se resume à elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, mas é composta por seis funções necessárias, a saber:

- I) Identificação do tipo de risco e da exposição ao risco;
- II) Mensuração ou quantificação dessa exposição;
- III) Estimativa do grau de tolerância das contas públicas ao comportamento frente ao risco;
- IV) Decisão estratégica sobre as opções para enfrentar o risco;
- V) Implementação de condutas de mitigação do risco e de mecanismos de controle para prevenir perdas decorrentes do risco;
- VI) Monitoramento contínuo da exposição ao longo do tempo, preferencialmente através de sistemas institucionalizados (controle interno).

É importante ressaltar que riscos repetitivos deixam de ser riscos, devendo ser tratadas no âmbito do planejamento, ou seja, devem ser incluídas como ações na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual do ente federativo. Por exemplo, se a ocorrência de catástrofes naturais – como secas ou inundações – ou de epidemias – como a dengue – tem sazonalidade conhecida, as ações para mitigar seus efeitos, assim como as despesas decorrentes, devem ser previstas na LDO e na LOA do ente federativo afetado, e não ser tratada como risco fiscal no Anexo de Riscos Fiscais.

É importante ressaltar que riscos fiscais é diferente de riscos orçamentários. Os riscos orçamentários referem-se à possibilidade de as obrigações explícitas diretas sofrerem impactos negativos devido a fatores tais como as receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas inicialmente não fixadas ou orçadas a menor. Como riscos orçamentários, podem-se citar, dentre outros casos:

- a) Frustração na arrecadação devido a fatos não previstos à época da elaboração da peça orçamentária;
- b) Restituição de tributos realizada a maior que a prevista nas deduções da receita orçamentária;
- c) Discrepância entre as projeções de nível de atividade econômica, taxa de inflação e taxa de câmbio quando da elaboração do orçamento e os valores efetivamente observados durante a execução orçamentária, afetando o montante de recursos arrecadados;

- d) Discrepância entre as projeções, quando da elaboração do orçamento, de taxas de juros e taxa de câmbio incidente sobre títulos vincendos e os valores efetivamente observados durante a execução orçamentária, resultando em aumento do serviço da dívida pública;
- e) Ocorrência de epidemias, enchentes, abalos sísmicos, guerras e outras situações de calamidade pública que não possam ser planejadas e que demandem do Estado ações emergenciais, com conseqüente aumento de despesas;

Já a Contingência passiva é uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência de um ou mais eventos futuros que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou é uma obrigação presente que surge em decorrência de eventos passados, mas que não é reconhecida ou porque é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou porque o valor da obrigação não pode ser estimado com suficiente segurança.

Os passivos contingentes decorrem de compromissos firmados pelo Governo em função de lei ou contrato e que dependem da ocorrência de um ou mais eventos futuros para gerar compromissos de pagamento. Tais eventos futuros não estão totalmente sob o controle da entidade, e podem ou não ocorrer.

Em relação à exemplos de passivos contingentes podem-se citar, dentre outros casos:

- a) Demandas judiciais contra a atividade reguladora do Estado, com impacto na despesa pública: em sua maior parte, controvérsias sobre indexação e controles de preços praticados durante planos de estabilização e soluções propostas para sua compensação, bem como questionamentos de ordem tributária e previdenciária;
- b) Demandas judiciais contra empresas estatais dependentes;
- c) Demandas judiciais contra a administração do Ente, tais como privatizações, liquidação ou extinção de órgãos ou de empresas, e reajustes salariais não concedidos em desrespeito à lei;
- d) Demandas trabalhistas contra o ente federativo e órgãos da sua administração indireta;
- e) Dívidas em processo de reconhecimento pelo Ente e sob sua responsabilidade;
- f) Avais e garantias concedidas pelo Ente a entidades públicas, tais como empresas e bancos estatais, a entidades privadas e a fundos de pensão, além de outros riscos. Verificar se não há restrição legal na LRF no tocante à concessão de garantias às empresas do próprio ente.

ANEXO DE METAS FISCAIS - AMF

O Anexo de Metas Fiscais, que integrará o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, em atendimento ao disposto no § 1º do art. 4º da Lei Complementar 101 de 2000, deverá ser elaborado, de acordo com o § 2º do art. 1º da LRF, pelo Poder Executivo da União,

Estados, Distrito Federal e Municípios, abrangendo tanto o Poder Executivo quanto os Poderes Legislativo e Judiciário.

O Anexo de Metas Fiscais abrangerá os órgãos da Administração Direta dos Poderes, e entidades da Administração Indireta, constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal e custeio, ou de auxílios para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebam recursos para aumento de capital.

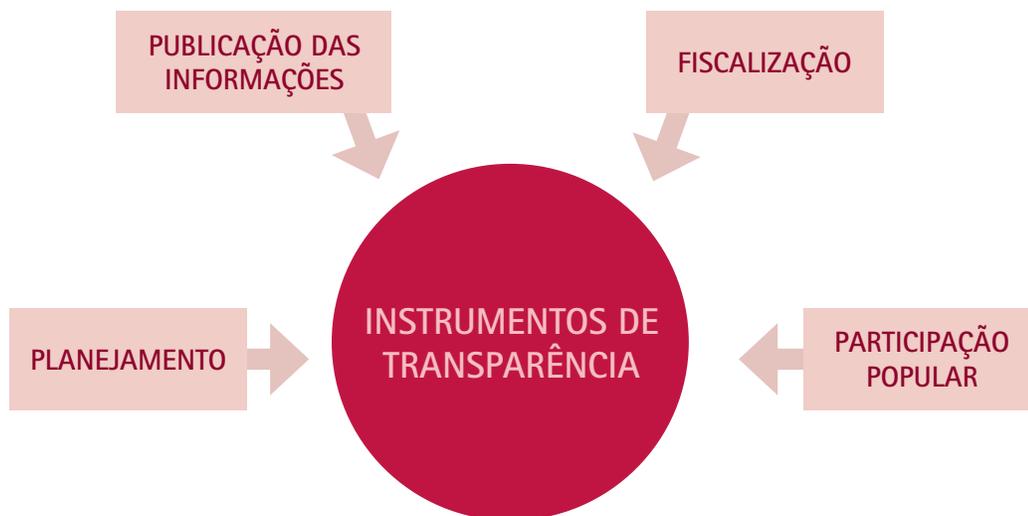
Na elaboração desse anexo da LDO, deverão ser observados todos os critérios necessários para estabelecimento de padrões para as informações que deverão ser demonstradas. A LRF determina que no Anexo de Metas Fiscais serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, e conterà ainda:

- a) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- b) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as metas fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência das mesmas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- c) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- d) avaliação da situação financeira e atuarial:
 - 1. do regime geral de previdência social, do regime próprio de previdência dos servidores e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - 2. dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- e) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

5.2.2 TRANSPARÊNCIA

A Lei Complementar 101/00 também conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece normas quanto à transparência, controle e fiscalização da gestão fiscal.

Quanto à transparência da gestão fiscal, a LRF assegura a divulgação dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias e os relatórios resumidos de execução orçamentária e gestão fiscal por meios eletrônicos de acesso público, bem como o incentivo a participação popular com audiências públicas na elaboração dos planos e leis de natureza orçamentária. A figura a seguir apresenta o processo de transparência e seus instrumentos segundo a LRF.



Fonte: STN, 2011.

A Lei Complementar 131/09 acrescenta dispositivos à LRF “[...] a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”, conforme seu preâmbulo.

Segundo a LC 131/09 os órgãos devem disponibilizar as informações atualizadas sobre a execução orçamentária e financeira de forma detalhada através de meios eletrônicos, internet e sistema integrado de acesso público, que deverão estar de acordo com o Decreto nº 7.185/10, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade das informações divulgadas em meios eletrônicos.

Essas informações que devem estar disponíveis através dos portais de transparência são as despesas e receitas constantes do orçamento público, acentuando que, caso haja descumprimento da lei, qualquer órgão ou cidadão poderá acionar o Tribunal de Contas.

Quanto ao prazo, a Lei Complementar nº 131/09 estabeleceu que os municípios que possuem mais de 100.000 habitantes deveriam cumprir com o disposto nos incisos II e III do art. 48 da referida lei, até 27 de maio de 2010, ou seja, essas prefeituras deveriam estar com seus portais de transparência disponibilizados nos sites, atendendo aos padrões mínimos de qualidade estabelecidos pelo Decreto nº 7.185/10.

A LRF contém instrumentos importantes na luta pela transparência nas contas públicas. São exemplos, entre outros demonstrativos, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), entre outros demonstrativos. As informações contidas nesses documentos, além de determinar parâmetros e metas para a administração pública, permitem avaliar a gestão fiscal do Executivo e do Legislativo.

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA - RREO

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO é exigido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que estabelece em seu artigo 165, parágrafo 3º,

que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A União já o divulga, há vários anos, mensalmente. O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária do Governo Federal.

A Lei Complementar nº 101 de 2000, estabelece as normas para elaboração e publicação do RREO. O RREO e seus demonstrativos abrangerão os órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta, de todos os Poderes, constituídos pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

O RREO será elaborado e publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O RREO deverá ser assinado pelo Chefe do Poder Executivo que estiver no exercício do mandato na data da publicação do relatório, ou por pessoa a quem ele tenha legalmente delegado essa competência, qualquer dos dois deve fazê-lo em conjunto com o profissional de contabilidade responsável pela elaboração do relatório.

É pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101/2000 orienta sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, a limitação de empenho e movimentação financeira, a não geração de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, os critérios para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa. Orienta, ainda, sobre o cumprimento de metas de resultado primário ou nominal, sobre a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente, sobre a contratação de operações de crédito, disponibilidades de caixa, restos a pagar, dentre outras disposições, visando sempre à responsabilização do titular do Poder ou órgão no que se refere à gestão dos recursos e patrimônio públicos.

As informações deverão ser elaboradas a partir dos dados contábeis consolidados de todas as unidades gestoras, no âmbito da Administração Direta, autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Os demonstrativos do RREO, listados a seguir, deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre de referência, durante o exercício.

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- c) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- d) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social;
- e) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores;

- f) Demonstrativo do Resultado Nominal;
- g) Demonstrativo do Resultado Primário;
- h) Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- i) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- j) Demonstrativos das Despesas com Saúde;
- k) Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL - RGF

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabelece ainda que, ao final de cada quadrimestre, será emitido Relatório de Gestão Fiscal pelos titulares dos Poderes e órgãos.

O Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos abrange administração direta, autarquias, fundações, fundos, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluindo os recursos próprios, consignados nos orçamentos fiscal e da seguridade social, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundos de investimentos do respectivo ente.

O relatório será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos e assinado pelo:

- a) Chefe do Poder Executivo;
- b) Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- c) Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário; e
- d) Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

O relatório será assinado, também, pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão. O Relatório de Gestão Fiscal, conforme determina a supracitada Lei, conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito.

Em todos os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal, as receitas e despesas intraorçamentárias deverão ser computadas juntamente com as demais informações, não havendo, portanto, a necessidade de segregação em linhas específicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias **APÓS O** encerramento do período a que corresponder. Prazo que, para o primeiro quadrimestre, se encerra em 30 de maio, para o segundo quadrimestre, se encerra em 30 de setembro e, para o terceiro quadrimestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

A lei prevê, porém, que é facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta

mil habitantes optar por divulgar, semestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal. Neste caso, a divulgação do relatório com os seus demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre. Prazo que, para o primeiro semestre, se encerra em 30 de julho e, para o segundo semestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência. Ressalta-se que o quadrimestre estabelecido pela LRF é entendido como um período fixo e não apenas como uma contagem consecutiva de quatro meses. Assim, o primeiro quadrimestre vai de janeiro a abril, o segundo, de maio a agosto e o terceiro, de setembro a dezembro.

O Relatório de Gestão Fiscal conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- b) dívida consolidada;
- c) concessão de garantias e contragarantias; e
- d) operações de crédito.

Além disso, o referido relatório indicará as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites. De acordo com o art. 23, caput, da LRF, se a Despesa Total com Pessoal dos titulares de Poder ou órgão ultrapassar os limites definidos no art. 20 ao final de um quadrimestre, o excedente deverá ser **EL**iminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Já o art. 31 da LRF apresenta o procedimento para recondução do montante da Dívida Consolidada ao limite fixado pelo Senado Federal. Se a Dívida Consolidada Líquida de um ente da Federação ultrapassar o limite estabelecido ao final de um quadrimestre, o excesso deverá ser eliminado até o término dos três subsequentes, sendo que 25% desse excesso deverá ser reduzido no primeiro quadrimestre.

Na situação especial de baixo crescimento econômico prevista no art. 66 da LRF, caso o Poder ou órgão ultrapasse seu limite de despesa com pessoal, entende-se que ele disporá automaticamente de duplicação dos prazos, sendo quatro quadrimestres para eliminação do excesso, devendo eliminar pelo menos um terço dele nos dois primeiros. Na mesma situação, se o limite ultrapassado for o da dívida consolidada, o ente deverá reduzir o excesso até o término dos seis quadrimestres subsequentes, observada a obrigação de diminuir o excedente em pelo menos vinte e cinco por cento nos dois primeiros quadrimestres.

Esse assunto será ainda objeto do próximo tópico em que trataremos de controle da gestão fiscal.

5.2.3 CONTROLE DA DESPESA COM PESSOAL E DA DÍVIDA PÚBLICA

A LRF, conforme art. 56 e seguintes, na seção referente à Prestação de Contas e fiscalização da gestão fiscal, afirma que a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, 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.

Essa seção faz ainda menção a finalidade dos Tribunais de Contas no que tange ao controle da gestão fiscal. Segundo art. 59, § 1o Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos quando constatarem que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite; e que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites.

Vejamos abaixo os limites da despesa com pessoal e dívida pública.

LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL

Sobre isso a LRF, em seu artigo 18 que define como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

A despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - UNIÃO:** 50% (cinquenta por cento);
- II - ESTADOS:** 60% (sessenta por cento);
- III - MUNICÍPIOS:** 60% (sessenta por cento).

Existem, ainda, dois limites de gastos com pessoal: o denominado limite de alerta, estabelecido em 90% do limite legal, e o outro é o limite prudencial, que chega a 95% do limite legal.

Segundo o artigo 20 da lei a repartição dos limites globais não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo.
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

I - na esfera estadual:

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

LIMITE DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA E OPERAÇÃO DE CRÉDITO

Em relação as operações de créditos. A LRF define operação de crédito como o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. É dividida em:

I - Operação de Crédito Interna: operação de crédito relativa a obrigações contraídas no País junto a credores no País.

II - Operação de Crédito Externa: operação de crédito relativa a obrigações contraídas junto a organizações multilaterais de crédito, agências governamentais estrangeiras ou outros credores sediados no exterior.

Equipara-se à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa. Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada. Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada como operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

O montante previsto para as receitas de Operações de Crédito não poderá ser superior aos das Despesas de Capital, constantes do projeto de lei orçamentária. O Senado Federal fixa limite de endividamento para Operações de Créditos Internas e Externas em 16% da RCL (Receita Corrente Líquida). O limite Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) é de 7%, também, da RCL.

Por determinação do Senado Federal é vedado aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

- a) realizar operação de crédito que represente violação dos acordos de refinanciamento firmados com a União; e
- b) em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva: ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União; e dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

Existe ainda as ARO, operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito e, também as seguintes:

- a) somente poderá ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;
- b) não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou a que vier a esta substituir;
- c) estará proibida a sua contratação enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada e, também, no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal;
- d) será efetuada mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora, em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

Já a Dívida Líquida é o saldo líquido do endividamento (dívidas e créditos/obrigações e haveres) do setor público não financeiro, do Banco Central com o sistema financeiro (público e privado), e do setor privado não financeiro.

A dívida consolidada líquida (DCL) corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzida do Ativo Disponível e dos Haveres Financeiros, líquidos dos Restos a Pagar Processados, conforme estabelece o art. 42 da LRF, em seu parágrafo único: "Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício". Os títulos de emissão do Banco Central do Brasil compõem a dívida consolidada da União.

Visa assegurar a transparência das obrigações contraídas pelo município, como também controlar os limites de endividamento de que trata a LRF, ou seja, respeitar a relação entre dívida e sua capacidade de pagamento.

IMPORTANTE

Os limites globais para o montante da Dívida Consolidada Líquida de Estados e Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro, contado a partir do final de 2001, não poderão exceder a 2 vezes a Receita Corrente Líquida, no caso dos Estados e do Distrito Federal, e 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida, no caso dos Municípios.

5.2.4 RESPONSABILIZAÇÃO

As infrações dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal serão punidas segundo o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992; Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000; e demais normas da legislação pertinente.

O não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal sujeita o titular do Poder ou órgão a punições que poderão ser:

- a) impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
- b) proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação;
- c) pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa;
- d) inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
- e) perda do cargo público;
- f) perda de mandato; e
- g) detenção ou reclusão.

A Lei 8.429, de 2 de junho de 1992, dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública. Os agentes públicos são obrigados a observar estritamente os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos públicos. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades, e, notadamente, em relação à responsabilização fiscal, ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento.

Qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, e, notadamente, em relação à responsabilização fiscal, praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento e negar a publicidade aos atos oficiais, assim como deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo, constituem atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública.

Independente das sanções penais, civis e administrativas, está o responsável pelo ato de improbidade administrativa sujeito às cominações a seguir. Nos atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário:

- a) ressarcimento integral do dano;
- b) perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio;
- c) perda da função pública;
- d) suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos;
- e) pagamento de multa civil até duas vezes o valor do dano; e
- f) proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios pelo prazo de cinco anos;

Nos atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública:

- a) ressarcimento integral do dano, se houver;
- b) perda da função pública;
- c) suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos;
- d) pagamento de multa civil até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente;
- e) proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios pelo prazo de três anos.

Além disso, os crimes contra as finanças públicas não excluem o seu autor da reparação civil do dano causado ao patrimônio público.

5.3 CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, não revoga a Lei nº 4.320/64. Os objetivos das duas normas são diferentes: enquanto a Lei nº 4320/64 estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal, planejamento e transparência. É importante ressaltar que a Constituição Federal recepcionou à Lei nº 4.320/64 com status de Lei Complementar, porém, se existir algum dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas, prevalece a vontade da Lei mais recente.

Tem-se, portanto, em andamento, um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no país. O desafio tem sido grande, mas, com o apoio das instituições públicas e da sociedade civil organizada e sempre amparados nos princípios regulamentares da administração pública, não se deve ter dúvida de que o país conseguirá vencer mais esse desafio. (STN, 2011).



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.

MANUAIS DE RECEITA NACIONAL E DE DESPESA NACIONAL. Portaria Conjunta nº 3 , de 14.10.2008, D.O.U. de 16.10.2008.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, VOLUMES II - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS, III - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS E IV - PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO, 4ª edição. Portaria nº 406, de 2011, da STN.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, VOLUME I - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS, 4ª edição. Portaria Conjunta nº 1, de 20.06.2011, da SOF/STN.

COMPLEMENTAR

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

BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões. 3 ed. Niterói: Impetus, 2008.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada ao Setor Público. 1 ed. Brasília: Vestcon, 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.
- ____. Resolução nº 1.366. Brasília: 2011.
- ____. Resolução nº 1.367. Brasília: 2011.

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.

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.





Janyluce Rezende Gama

Doutoranda em Ciência da Informação pela UNB – Universidade de Brasília. Possui mestrado em Contabilidade Gerencial pela Fucape – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (2006). Atua como professora do ensino superior desde 2004. É professora efetiva da Ufes – Universidade Federal do Espírito Santo. Exerceu suas atividades na STN – Secretaria do Tesouro Nacional (em Brasília), no período 2010/2011, onde participou das 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 o país. Instrutora da Abop – Associação Brasileira de Orçamento Público e da Semana Orçamentária Federal da ESAF. Tem experiência como contadora nas empresas: ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e Banes – Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A. É integrante da comissão de contabilidade pública do CRC ES.



ISBN 978-85-8087-101-2



9 788580 871012



UFES

www.neaad.ufes.br
(27) 4009 2208

