

Fabiano Domingos Bernardo

SUPERIOR
**Tecnologia em
Gestão Pública**

**CONTABILIDADE
PÚBLICA**



**INSTITUTO FEDERAL
SANTA CATARINA**

2014



Ficha catalográfica elaborada por:
Gizelle Freitas – Bibliotecária – CRB14/792

B523c

Bernardo, Fabiano Domingos
Contabilidade pública / Fabiano Domingos Bernardo. – Florianópolis: IFSC, 2014
110 p.

Inclui Bibliografia.
ISBN:

1. Contabilidade pública. 2. Finanças públicas. II. Título.

CDD: 351.72

Copyright © 2014, Instituto Federal de Santa Catarina - IFSC.

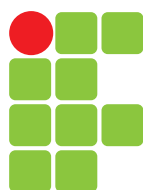
Todos os direitos reservados.

Edição adaptada ao novo projeto gráfico e instrucional do

Centro de Referência em Formação e EaD - IFSC.

Esta obra é de responsabilidade do(s) respectivo(s) autor(es). O conteúdo foi licenciado temporária e gratuitamente para utilização no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil, através do IFSC. O leitor compromete-se a utilizar o conteúdo para aprendizado pessoal. A reprodução e distribuição ficarão limitadas ao âmbito interno dos cursos. O conteúdo poderá ser citado em trabalhos acadêmicos e/ou profissionais, desde que com a correta identificação da fonte. A cópia total ou parcial, sem autorização expressa do(s) autor(es) ou com o intuito de lucro, constitui crime contra a propriedade intelectual, com sanções previstas no Código Penal, artigo 184, parágrafos 1º ao 3º, sem prejuízo das sanções cabíveis à espécie.





**INSTITUTO FEDERAL
SANTA CATARINA**

**INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE SANTA CATARINA
PRÓ-REITORIA DE ENSINO
CENTRO DE REFERÊNCIA EM FORMAÇÃO E EAD**

Ficha Técnica e Institucional

[Reitoria]

Maria Clara Kaschny Schneider

[Pró-Reitoria de Ensino]

Daniela de Carvalho Carrelas

[Diretoria do Centro de Referência em Formação - EaD/IFSC]

Gislene Miotto Catolino Raymundo

[Chefia do Departamento de Educação a Distância - EaD/IFSC]

Carlos Alberto da Silva Mello

[Coordenação do Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública]

Giovani Cavalheiro Nogueira

[Coordenação - Produção de Materiais Didáticos - EaD/IFSC]

Ana Karina Corrêa

Andreza Regina Lopes da Silva

[Projeto Gráfico e Instrucional - Livros didáticos - EaD/IFSC]

Aline Pimentel

Carla Peres Souza

Daniela Viviani

Elisa Conceição da Silva Rosa

Sabrina Bleicher

[Revisão do Projeto Gráfico e Instrucional - Livros Didáticos - EaD/IFSC]

Airton Jordani Jardim Filho

Ana Karina Corrêa

Beatrice Gonçalves

Franciele Rupolo Gomes de Oliveira

Stefany Bueno Miguel

Créditos do Livro

EDIÇÃO 2014

[Conteúdo]

Fabiano Domingos Bernardo.

[Design Gráfico]

Anelise Thaler

[Design Instrucional]

Verônica Cúrcio

[Revisão Gramatical]

Sandra Beatriz Koelling

[Fotografias]

Adriana Viviani

Daniela Viviani

[Infográficos]

Luciano Adorno

[Tratamento de Imagens]

Anelise Thaler

[Imagens]

Shutterstock

<<http://www.shutterstock.com>>

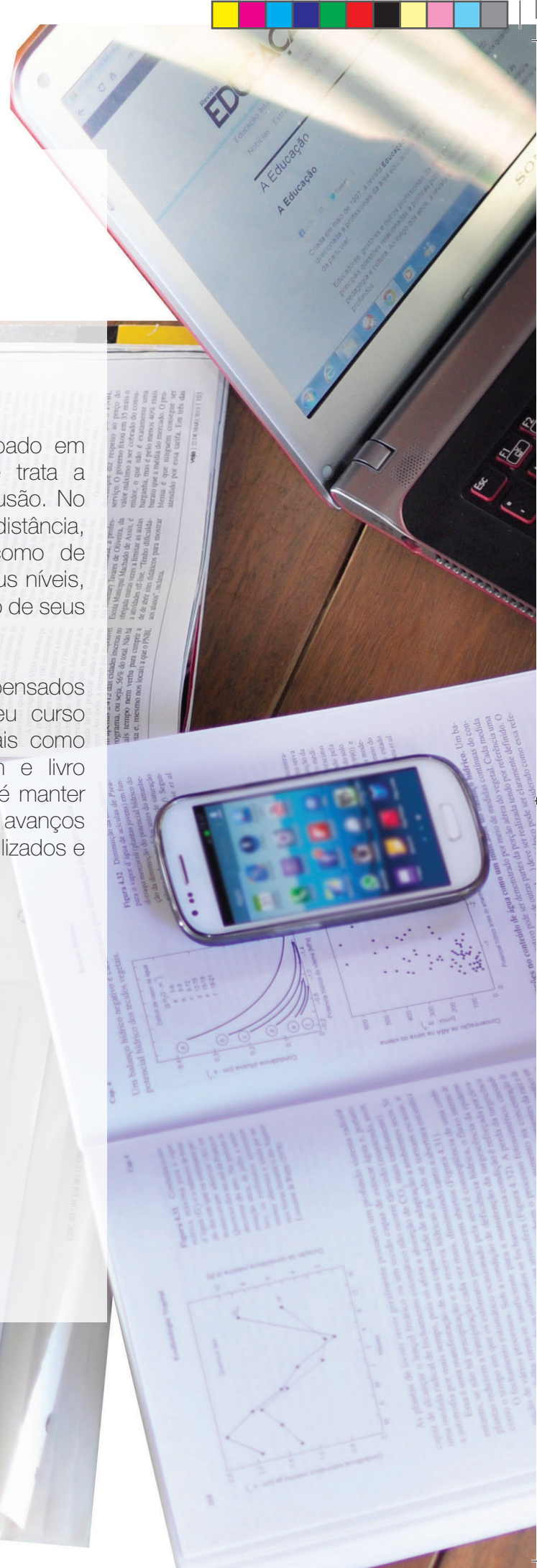
Prezado estudante, seja bem-vindo!

O Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC), preocupado em transpor distâncias físicas e geográficas, percebe e trata a Educação a Distância como uma possibilidade de inclusão. No IFSC são oferecidos diferentes cursos na modalidade a distância, ampliando o acesso de estudantes catarinenses, como de outros estados brasileiros, à educação em todos os seus níveis, possibilitando a disseminação do conhecimento por meio de seus campus e polos de apoio presencial conveniados.

Os materiais didáticos desenvolvidos para a EaD foram pensados para que você, caro aluno, consiga acompanhar seu curso contando com recursos de apoio a seus estudos, tais como videoaulas, ambiente virtual de ensino aprendizagem e livro didático. A intenção dos projetos gráfico e instrucional é manter uma identidade única, inovadora, em consonância com os avanços tecnológicos atuais, integrando os vários meios disponibilizados e revelando a intencionalidade da instituição.

Bom estudo e sucesso!

Equipe de Produção de Materiais
Centro de Referência em Formação e EaD/IFSC



Contabilidade Pública

Sumário

1. Introdução à Contabilidade Pública **07**

2. Receitas e Despesas Públicas **19**

3. Plano de Contas, Sistemas Contábeis e Patrimônio Público **45**

4. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público **59**

5. Lei de Responsabilidade Fiscal **81**

Considerações Finais **97**

Sobre o Autor **98**

Referências **99**



A Unidade Curricular

Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas. O objetivo desta unidade curricular é apresentar a aplicação da contabilidade no setor público, destacando o ambiente em que ela é aplicada e as principais informações obrigatórias e gerenciais por ela produzidas. Este livro está dividido em 5 unidades, totalizando a carga-horária de 60h/a. A Unidade 1 apresenta uma breve introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A Unidade 2 traz os conceitos e a classificação das receitas e despesas públicas. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, os sistemas contábeis e o Patrimônio Público são os temas abordados na Unidade 3. Na Unidade 4, são apresentadas as Estruturas das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e as peculiaridades terminológicas das mesmas. E por fim, a Unidade 5 traz uma breve análise da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto, esta unidade curricular visa apresentar os aspectos básicos da contabilidade pública bem como os reflexos das mudanças contábeis na elaboração e apresentação do produto contábil (Relatórios Contábeis) aos usuários das informações contábeis públicas.

Bom aproveitamento!

Prof. Fabiano Domingos Bernardo

Introdução à Contabilidade Pública

Ao concluir o estudo desta unidade você irá compreender o conceito, objeto, objetivo e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Os princípios e normas que orientam este ramo da Ciência Contábil também estão inseridos nesta seção. O objetivo desta unidade é apresentar a você a base normativa e os princípios que regem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.



Conceito de Contabilidade Pública

O conceito de Contabilidade Pública está disposto, de forma ampla e completa, na NBC T 16.1, aprovada pela Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade, que conceitua Contabilidade Pública como o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas.

O conceito de contabilidade pública tem evoluído com o passar dos anos e esta evolução se deve principalmente à alteração das normas que disciplinam este ramo da Ciência Contábil.

Segundo Cruz (1989, p. 10), a “Contabilidade Pública é a ciência que estuda, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público.”.



Silva (2004, p. 196) afirma que o campo da Contabilidade Pública não está restrito às instituições de direito público, “mas também à administração indireta, nela incluídas as estatais e todos os problemas advindos de suas atividades vinculadas em alguns aspectos às normas do setor público.”.

As afirmações dos autores supracitados nos remetem a uma evolução conceitual do campo de aplicação da contabilidade pública, uma vez que Cruz (1989) apresenta um conceito voltado para as instituições de direito público e Silva (2004) apresenta uma ampliação do campo de aplicação em seu conceito, pois inclui as empresas estatais e casos específicos introduzidos pela norma no campo de aplicação da contabilidade pública.

Aprofundando e ampliando o conceito de Contabilidade Pública, Castro (2013, p. 93) ensina que:

A Contabilidade caracteriza-se por um conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis na busca do objetivo específico que é a informação. Está fundamentada em controles apropriados dos registros efetuados, sustentada em bases sólidas de suporte documental, utilizando regras transparentes das técnicas utilizadas. Representa por tudo isso, a parte mais segura das informações produzidas na entidade, importante instrumento para subsidiar os dirigentes, dar transparência à sociedade e garantir fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

O conceito de Contabilidade Pública apresentado por Castro (2013) abrange também o objetivo da mesma. As palavras utilizadas vão ao encontro da definição do objetivo apresentada pela NBC T 16.1, que dispõe que o ramo da ciência contábil tem por objetivo oferecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

A NBCT 16.1 também reafirma o patrimônio público como o objeto da Contabilidade Pública. Até a publicação desta norma havia dúvidas quanto ao objeto deste ramo da Ciência Contábil, pois a literatura, até o ano de 2008, ensinava que o objeto da Contabilidade Pública era o orçamento e o patrimônio, no entanto, com a publicação da NBCT 16.1, o patrimônio público foi pacificado como sendo o único objeto da Contabilidade Pública.

Por ser a Contabilidade Pública um ramo da Ciência Contábil, aquela não poderia ter um objeto diferente da Ciência que a origina. Esse

foi o principal argumento que embasou a reafirmação do objeto da Contabilidade Pública, pois ainda que haja muitas especificidades na Gestão da coisa pública isso não justifica a mudança do objeto de uma Ciência.

Campo de Aplicação

As normas e as técnicas próprias da Contabilidade Pública são aplicadas por todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos. Adicionalmente, se inscrevem, também, como campo de aplicação da Contabilidade Pública as entidades que, por acordo, necessitem registrar as operações orçamentárias, bem como todas as entidades que atuem sob a perspectiva do cumprimento de programas, projetos e ações de fins ideais, os serviços sociais, os conselhos profissionais, bem como aquelas, sem fins lucrativos, sujeitas a julgamento de suas contas pelo controle externo (NBCT 16.1).

1. A contabilidade Pública é aplicada integralmente para:

Administração Pública direta: União, Estados, DF e Municípios, seus órgãos e fundos especiais.

Administração Pública Indireta: Fundações Públicas e autarquias (inclusive conselhos profissionais: CFC, CRM, CRA etc.)

Empresas públicas e sociedades de economia mista: Somente aquelas que se enquadrem no conceito de empresa estatal dependente.

Serviços Sociais (SESC, SESI, SEST etc.)

2. Pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo fiscal ou creditício de órgão público equiparam-se, para efeito contábil, a entidades do setor público.

3. A Contabilidade Pública é aplicada parcialmente (apenas para registro e posterior prestação de contas dos recursos públicos) para aqueles que recebam verbas públicas de maneira pontual, utilizadas em projetos específicos.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011).

Objeto

A NBCT 16.1 também reafirma o patrimônio público como o objeto da Contabilidade Pública. Até a publicação desta norma havia dúvidas quanto ao objeto deste ramo da Ciência Contábil, pois a literatura, até o ano de 2008, ensinava que o objeto da Contabilidade Pública era o orçamento e o patrimônio, no entanto, com a publicação da NBCT 16.1 o patrimônio público foi pacificado como sendo o único objeto da Contabilidade Pública.

Por ser a Contabilidade Pública um ramo da Ciência Contábil, aquela não poderia ter um objeto diferente da Ciência que a origina. Este foi o principal argumento que embasou a reafirmação do objeto da Contabilidade Pública, pois, ainda que haja muitas especificidades na Gestão da coisa pública, isso não justifica a mudança do objeto de uma Ciência.

Objetivo

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBCT 16.1).

Exercício Financeiro

Período anual em que deve vigorar ou ser executada a Lei Orçamentária Anual. No Brasil, coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro. A duração do exercício financeiro consta no artigo 34 da Lei 4.320/1964, que apresenta a seguinte redação:

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Ano Financeiro: O mesmo que Exercício Financeiro.

Ano Civil: A Lei 810, de 6 de setembro de 1949, define **ano civil** como o período de 12 meses, contado do dia do início ao dia correspondente no mesmo mês do ano seguinte. (É o ano calendário – 365 dias ou 366 dias em ano bissexto, de janeiro a dezembro).

OBJETO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

[LEMBRE-SE]

Não esqueça que o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio da Entidade Pública (item 5 da NBCT 16.1).

CONTROLE SOCIAL

[REFLITA SOBRE A PRÁTICA]

O controle social é a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle dos gastos públicos. É considerado um importante mecanismo de fortalecimento da cidadania. A partir dessa premissa, faça uma análise de como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode contribuir para a instrumentalização do controle social.

EXERCÍCIO FINANCEIRO

[GLOSSÁRIO]

É o período correspondente à execução orçamentária. No Brasil este período coincide com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Regimes Contábeis

É o critério adotado para o registro do valor das transações de despesas e receitas e o reconhecimento das alterações ocorridas no patrimônio das entidades para apuração do resultado. O regime contábil não deve ser confundido com o regime orçamentário.

Tipos de regimes contábeis

Regime de caixa: quando se apura o resultado pelas datas de recebimento e pagamento das transações: (Enfoque Financeiro)

Regime de competência: quando se apura o resultado tendo por base o fato gerador, ou seja, momento em que as transações foram geradas, independentemente de seu pagamento ou recebimento. (Enfoque Econômico)

Regime misto: aplica-se o regime de competência para registrar as despesas e o regime de caixa para registrar as receitas na apuração do resultado no período ou vice-versa.

REGIME CONTÁBIL APLICADO AO SETOR PÚBLICO

[SAIBA MAIS]

O regime contábil aplicado ao setor público é o de competência. Por muito tempo o entendimento da doutrina contábil foi que o regime contábil aplicado ao setor público era misto. Essa é uma alteração recente.

O artigo 35 da Lei 4.320/1964 apresenta a seguinte redação:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas

II – as despesas nele legalmente empenhadas.



Fique atento!

Atualmente a STN entende que o artigo 35, supracitado, refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil. Então, o regime orçamentário é misto, ou seja, regime de caixa para as receitas (receitas arrecadadas) e regime de competência para as despesas (despesas empenhadas). Já o regime contábil é o de competência.

Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público

A resolução CFC nº 750/1993 dispõe sobre os Princípios Contábeis, que são de aplicação obrigatória no exercício da profissão contábil no Brasil. No entanto, a doutrina apresentava dúvidas quanto à aplicação desses princípios na Contabilidade do Setor Público.

Diante das dúvidas quanto à aplicação dos Princípios Contábeis na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o CFC editou a resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, que aprova o apêndice II da resolução CFC nº 750/1993 sobre os Princípios Contábeis. Essa resolução traz a adequada interpretação para os Princípios Contábeis sob a perspectiva do setor público.

A introdução ao apêndice da resolução 1.111/2007 traz uma breve justificativa sobre a necessidade da aplicação dos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público:

As novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é considerada um ramo da Ciência Contábil e, por isso, deve observar os Princípios Contábeis, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do país (CARVALHO e CECCATO, 2011).

Apresentam-se, a seguir, os princípios contábeis sob a perspectiva do Setor Público, conforme dispositivos da resolução 1.111/2007. Iniciaremos a análise com o Princípio da Entidade, que consta no item 1.1.1 desta resolução:

Princípio da Entidade: 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.



Princípio da Continuidade: 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.

Princípio da Oportunidade: 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.

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.

Princípio do Registro pelo Valor Original: 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**.

Princípio da Competência: O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Princípio da Prudência: 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.

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

[LEMBRE-SE]

O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Considerando a necessidade de adaptações à economia mundial globalizada, as diversas áreas da Contabilidade brasileira vêm



passando por significativas mudanças nos últimos anos. Essas mudanças visam à adequação e convergência aos padrões e procedimentos internacionais.

É importante destacar que essas modificações não afetam somente a Contabilidade Comercial, afetam também a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Partindo da premissa que no Brasil a Contabilidade Pública está pautada na Lei Federal 4.320/64 e que esta lei possui um enfoque orçamentário, muitas mudanças são necessárias para a evidenciação do patrimônio público e para que se possa acompanhar de maneira efetiva a evolução do mesmo.

Partindo dessa necessidade de buscar uma melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais, tornou-se necessária a elaboração de normas que padronizassem os registros contábeis na entidade pública aos padrões internacionais.

Essas mudanças já estão em curso e visam aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público das mesmas regras da Contabilidade aplicada ao setor privado, ambas com enfoque patrimonial, sem deixar de atender as peculiaridades da Lei Federal 4.320/64, com seu foco orçamentário (CASTRO, 2013, p. 155).

Naquele cenário que demandava mudanças na CASP, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Essas normas são denominadas “NBC T 16” (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público) e contribuem para a uniformização dos procedimentos e práticas contábeis em convergência aos padrões internacionais, buscando atender de forma ampla toda a estrutura da Administração Pública brasileira.

Ao todo foram editadas 11 normas (NBC T 16.1 a NBC T 16.11) que foram publicadas na forma de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

As primeiras cinco normas foram aprovadas pelas Resoluções nº 128 a 132 e foram publicadas em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade. A seguir, estão detalhadas as cinco primeiras NBCT (NBC T 16.1 a NBC T 16.5), suas intitulações e disposições gerais, bem como a principais alterações promovidas:

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

[LEITURA COMPLEMENTAR]

Acesse o sítio eletrônico do Conselho Federal de Contabilidade <www.cfc.org.br> e leia na íntegra as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.1 a NBC T 16.11).

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Parte I

NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
NBC T 16.1	Conceituação, o objeto e o campo de aplicação.	<ul style="list-style-type: none"> - A norma definiu o campo de aplicação da contabilidade pública. - Definiu o conceito de unidade contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público. De acordo com esse conceito, não deve haver descentralização de gestão administrativa sem a descentralização da contabilidade desta gestão. - O objeto da CASP passa a ser somente o Patrimônio Público. Antes da edição desta norma, considerava-se também o orçamento como objeto da CASP.
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - O conceito de ativo deixou de considerar apenas os bens e direitos de propriedade da entidade para considerar os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. - O conceito de passivo absorveu as mudanças conceituais do setor privado no sentido de considerar que são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados. - A CASP dividia o ativo e passivo em financeiro e permanente, agora o ativo e passivo são divididos em circulante e não circulante, assim segue a mesma lógica da contabilidade comercial. - O sistema contábil foi estruturado em subsistemas de informações, diferente da lógica da Lei nº 4.320/64, que tratava este assunto como sistemas contábeis. A novidade foi a absorção do sistema financeiro pelo sistema patrimonial e a inclusão do subsistema de custos.
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	<ul style="list-style-type: none"> - O próprio conteúdo desta norma já é considerado uma novidade na cultura contábil do setor público. Ela procura estabelecer as bases para que a CASP possa evidenciar a integração dos planos hierarquicamente interligados (planejamento e orçamento); suas metas (programadas e realizadas), e as diferenças relevantes, essas por meio de notas explicativas. - Estabelece as bases para o controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público. Planejamento que deve ser expresso em planos hierarquicamente interligados e que passa a ser objeto de registros contábeis nas contas de controle.
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> - Esta norma trouxe pouca inovação, já que a transação no setor público já considerava os registros dos atos e fatos, diferente da contabilidade do setor privado, que só considera fatos que afetam o patrimônio. - A norma destaca as transações com terceiros que não geram alterações no patrimônio líquido, mas que devem ser registradas e controladas. Exemplo: Depósitos de terceiros e cauções.
NBC T 16.5	Registro Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - A tabela de codificação de registros e identificação do tipo de transação (eventos contábeis) passa a ser parte do plano de contas. - Documentos eletrônicos passam a ser considerados documentos de sustentação aos registros contábeis (documento hábil). - A norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com o qual se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentário (reafirma o regime de competência para a CASP).

Fonte: Adaptado de Castro 2013.

Analisando as cinco primeiras normas apresentadas pode-se observar que muitas foram as mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com grande destaque para o enfoque contábil patrimonial que está disposto, principalmente, na NBCT 16.5.

Continuando a análise das NBCT, são apresentadas, de forma detalhada, as NBCT 16.6 a 16.11:

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Parte II		
NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - Alterou a estrutura do Balanço Patrimonial, destacando ativos e passivos circulantes e não circulantes ao invés de ativos e passivos financeiros e permanentes. - Alterou a estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais, que era dividida em variações orçamentárias e extraorçamentárias, passa a ser dividida em variações qualitativas e quantitativas. - A DFC passa a ser obrigatória podendo-se optar pelo método direto ou indireto. - A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido passa a ser obrigatória para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. - O rol das demonstrações contábeis, que era formado por Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, passa a ser formado por Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Patrimonial, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas. - As Demonstrações Contábeis passam a ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - A inovação é que sempre se fez consolidação sem regras definidas. Na verdade, não se fazia consolidação e sim integração, porque não eram eliminadas as transações entre os órgãos e as entidades integrantes do consolidado. - Ficam definidos conceitos e forma de se tratar a consolidação já prevista na Lei nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 56, quando disciplina que as contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público.
NBC T 16.8	Controle interno.	<ul style="list-style-type: none"> - Esta norma confirma a importância dos controles internos para garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. - A posição do profissional contábil no controle interno não era clara. Passa a ser evidenciada a necessidade do profissional contábil no controle interno.
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.	<ul style="list-style-type: none"> - A inovação é a aplicação destes procedimentos, tipicamente do setor privado, no setor público. - A norma destaca que a depreciação, amortização ou exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício e que a depreciação deve ser apurada mensalmente e reconhecida até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual do bem. - Inova pela substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico de cada entidade, para cada tipo de bem, tendo por base sua vida útil estimada (período em que a entidade pública espera utilizar o ativo).

NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	<ul style="list-style-type: none"> - No geral, a inovação desta norma está na mudança do foco da Contabilidade Pública, de orçamentário para patrimonial. Com isso, todas as regras de mensuração e avaliação patrimonial utilizadas no setor privado passam a ser aplicadas no setor público. - O patrimônio público passa a ser mensurado considerando a redução ao valor recuperável (impairment) e o valor justo. - Instituição da reavaliação de ativos, que não se aplica mais no setor privado, mas que vai permanecer no setor público porque é necessário atualizar o valor dos bens que ficaram defasados no período inflacionário por falta da regra da correção.
NBC T 16.11	Sistema de Informações de Custos do Setor Público.	<ul style="list-style-type: none"> - Na elaboração das NBCASP o Sistema de Custos foi mencionado em vários pontos e depois efetivado nesta norma como complemento e instrumento necessário para efetividade da Demonstração do Resultado Econômico tratada na NBCT 16.6. - Esta norma apresenta as definições, características e atributos da informação de custos que devem compor o sistema de informações de custos do Setor Público.
Fonte: Adaptado de Castro (2013).		

Em resumo, as disposições gerais da NBCT 16.6 a 16.11 têm o propósito principal de estabelecer: as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas; os conceitos, abrangência e procedimentos da consolidação das demonstrações contábeis; as referências para o controle interno; os critérios e procedimentos para o registro da depreciação, amortização e exaustão; e os critérios para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio.

Dessa forma, conforme demonstrado anteriormente, a aplicação das novas normas tende a padronizar os registros contábeis, no intuito de possibilitar aos usuários auxílio na tomada de decisões, além de acesso às informações de forma tempestiva e consistente.

As NBCASP representam grande evolução para a contabilidade pública brasileira, sendo que as premissas, que orientam a elaboração das mesmas, procuram atribuir um caráter científico, não cumprindo apenas disposições legais. Além disso, as normas trazem inovações, tais como previsão de depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios do fluxo de caixa. Essas inovações contribuem para que a contabilidade pública mude seu enfoque ligado, basicamente, à execução do orçamento e busca abranger, também, os aspectos do patrimônio estatal (CFC, 2010).

Receitas e Despesas Públicas

Ao final desta unidade você irá compreender a sistemática da classificação das receitas e das despesas públicas, bem como os estágios percorridos pelas mesmas. Você deverá saber também a diferença entre Restos a Pagar processados e não processados, assim como a diferença entre Despesas de Exercícios Anteriores e Restos a Pagar. Suprimentos de Fundos e Dívida Ativa são assuntos que você também terá conhecimento. O estudo desta unidade proporcionará a você o conhecimento da terminologia adotada nos Relatórios Contábeis e nas atividades financeiras do Setor Público.



Conceito de Receitas Públicas

As receitas públicas são as fontes de recursos arrecadadas pelas entidades estatais com o fim de ser aplicado em gastos operacionais e administrativos incorridos, estes resultantes do exercício da atividade estatal.

Para Kohama (2008, p. 60), as receitas são apresentadas por:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de Leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Podemos afirmar que receita pública é a entrada de recursos financeiros nos cofres públicos, que serão aplicados na aquisição de bens e serviços, bem como na manutenção destes, com o objetivo de atender às necessidades coletivas da sociedade.



As receitas públicas podem ser vistas sob três óticas:

Receita para a Contabilidade Pública – Ocorre quando há ingresso de recurso financeiro.

Receita sob o enfoque patrimonial – Ocorre quando a transação de reconhecimento da receita provoca acréscimo no patrimônio líquido, excluídos os referentes a aporte dos proprietários da sociedade (aumento de capital social).

Receita pelo enfoque orçamentário – são todos os ingressos que visam à cobertura de despesas orçamentárias e transações que, mesmo não havendo ingresso de recursos financeiros, financiam despesas orçamentárias.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011).

Classificações da Receita

Podemos classificar as receitas públicas sobre vários aspectos. Os mais destacados pelos diversos autores são: quanto à natureza; quanto à categoria econômica; quanto à afetação patrimonial; e quanto à coercitividade.

Dessa forma, torna-se necessária a conceituação dos componentes da classificação apresentada anteriormente, que serão apresentadas a seguir.

- quanto à natureza

A receita classifica-se, quanto à natureza, em receita orçamentária e receita extraorçamentária. A primeira é a receita prevista no orçamento anual. A segunda é aquela que não está prevista no orçamento e corresponde a ingressos financeiros de caráter temporário.

Segundo Silva (2004, p. 103), “a receita orçamentária corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela Lei Orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos.”.

Considera-se a receita orçamentária como os recursos financeiros pertencentes ao Estado propriamente dito, uma vez que este integra o patrimônio público de forma efetiva, sem caráter devolutivo.



Como exemplo de Receitas Orçamentárias, podemos citar: Receitas Tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, de alienação de bens e outras.

Para Cruz (1988, p. 41), a receita extraorçamentária:

É integrada por valores de terceiros cuja devolução deva ser realizada em até 12 meses. O Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) apenas faz o papel de depositário desses valores. É evidente que por ocasião do ingresso desse recurso ele vai para o disponível, juntamente com as demais existências financeiras líquidas. Contudo, a sua contrapartida é um passivo financeiro a ser resgatado brevemente.

As receitas extraorçamentárias são valores oriundos de toda arrecadação que não está prevista no orçamento e, conseqüentemente, toda arrecadação que não constitui renda do Estado. O seu caráter é de transitoriedade nos orçamentos, como exemplo, citam-se os depósitos de terceiros, cauções em dinheiro, salários não reclamados, consignações, operações de crédito por antecipação de receita ou qualquer outro valor de simples transitoriedade de classificação no passivo.

Cabe ressaltar que existe uma codificação da natureza da receita que busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Apresenta-se a seguir um quadro resumo desta codificação:



CLASSIFICAÇÃO	DEFINIÇÃO	EXEMPLO
Categoria	Legalmente as receitas orçamentárias são classificadas em dois grandes grupos ou categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital (art. 11, da Lei nº 4.320/1964).	Receitas Correntes
Origem	A origem refere-se ao detalhamento da classificação econômica das receitas, ou seja, ao detalhamento das receitas correntes e de capital de acordo com a Lei nº 4.320/1964.	Receitas Tributárias
Espécie	A espécie constitui um maior detalhamento da categoria anterior (origem). Essa classificação não está relacionada à Lei nº 4.320/1964. Ela foi adotada pela Secretaria de Orçamento Federal - SOF/STN (classificação discricionária).	Impostos
Rubrica	A rubrica é o nível que detalha a espécie com maior precisão, especificando a origem dos recursos financeiros. Agrega determinadas receitas com características próprias e semelhantes entre si.	Impostos Sobre a Produção e Circulação de Mercadorias
Alínea	A alínea é o nível que apresenta o nome da receita propriamente dita e que recebe o registro pela entrada de recursos financeiros.	ICMS
Subalínea	A subalínea constitui o nível mais analítico da receita, o qual recebe o registro de valor, pela entrada do recurso financeiro, quando houver necessidade de maior detalhamento da alínea.	ICMS - Estadual
Classificação da natureza da receita Fonte: Adaptado de Carvalho (2007, p. 266-270).		

O quadro anterior apresenta, de forma exemplificativa, a classificação do ICMS, no entanto, a classificação apresentada é utilizada para todas as receitas, aplicando as definições legais e o plano de contas das entidades públicas.

b) quanto à categoria econômica

As Receitas classificam-se, quanto à categoria econômica, em Receitas Correntes e Receitas de Capital. Essa classificação é apresentada pela Lei 4.320/1964 que define:

Art. 11, § 1º: São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

MANUAL TÉCNICO DE ORÇAMENTO

[LEITURA COMPLEMENTAR]

Acesse o sítio eletrônico do Orçamento Federal <www.orcamentofederal.gov.br> e baixe o Manual Técnico de Orçamento para o exercício de 2015. O referido manual é específico para a elaboração do orçamento da União, no entanto, a classificação das receitas e despesas constante no mesmo é aplicada aos demais entes da federação.

A seguir apresenta-se um quadro com os conceitos de Receitas Correntes apresentados no Manual Técnico de Orçamento (MTO 2015) elaborado pela Secretaria do Orçamento Federal (SOF). O Manual Técnico de Orçamento - MTO é um instrumento de apoio aos processos orçamentários da União.

RECEITAS	CONCEITOS
Receita Tributária	São os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria.
Receita de Contribuições	É o ingresso proveniente de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção nas respectivas áreas.
Receita Patrimonial	É o ingresso proveniente de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente, de aplicações de disponibilidades em operações de mercado e outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes.
Receita Agropecuária	É o ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem vegetal ou animal, bem como as receitas advindas da exploração da agricultura, da pecuária e das atividades de beneficiamento ou transformação de produtos agropecuários em instalações existentes nos próprios estabelecimentos.
Receita Industrial	É o ingresso proveniente da atividade industrial de extração mineral, de transformação, de construção e outras, provenientes das atividades industriais definidas como tal pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.
Receita de Serviços	É o ingresso proveniente da prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e produtos inerentes à atividade da entidade e outros.
Transferência Corrente	É o ingresso proveniente de outros entes ou entidades, referente a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes.
Outras Rec. Correntes	São os ingressos correntes provenientes de outras origens não classificáveis nas anteriores.
Classificação das Receitas Correntes por origem Fonte: Manual Técnico de Orçamento (MTO 2015).	

Pode-se afirmar que receita corrente é aquela que se destina a atender despesas classificáveis em despesas correntes, isto é, que se esgotam dentro do período compreendido pela Lei Orçamentária Anual.

O § 2º do art. 11, da Lei nº 4.320/64, define:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

A seguir apresenta-se um quadro com os conceitos de Receita de Capital apresentados no Manual Técnico de Orçamento (MTO 2015) elaborado pela Secretaria do Orçamento Federal (SOF).

RECEITAS	CONCEITOS
Operações de Crédito	São os ingressos provenientes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas.
Alienação de Bens	É o ingresso proveniente da alienação de componentes do ativo permanente.
Amortização de Empréstimos	É o ingresso proveniente da amortização, ou seja, parcela referente ao recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos.
Transferências de Capital	É o ingresso proveniente de outros entes ou entidades, referente a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.
Outras Receitas de Capital	São os ingressos de capital provenientes de outras origens não classificáveis nas anteriores.
Classificação das Receitas de Capital por Origem Fonte: Manual Técnico de Orçamento (MTO, 2015).	



As Receitas de Capital são os ingressos obtidos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, tais recursos devem ser aplicados em despesas de capital para que não haja a diminuição do patrimônio público.

c) quanto à afetação patrimonial

Nesta classificação, as receitas são divididas em efetivas e por mutações patrimoniais.

Segundo Cruz (1988, p. 40): “Receita efetiva é a receita orçamentária realmente arrecadada no exercício financeiro para a qual não concorreu um aumento no passivo ou uma diminuição no ativo. Contribui, portanto, para o aumento efetivo do patrimônio. Exemplo: Cobrança de IPI.”.

As receitas efetivas, portanto, são aquelas que correspondem a um fato modificativo aumentativo no patrimônio público, pois bem como exemplificado pelo autor supracitado, a cobrança de IPI (receita tributária) é um evento que aumenta o patrimônio público, sem alterações compensatórias.

As receitas por mutação patrimonial, assim são definidas por Cruz (1988, p. 40):

É a receita orçamentária decorrente de uma arrecadação oriunda da saída de um bem ou direito do ativo ou do acréscimo das obrigações para com terceiros. Não contribui, portanto, para o aumento efetivo do patrimônio ocasionando, apenas um feito permutativo. Exemplo: Alienação de Viaturas e Operação de Crédito (financiamento).

Ao contrário das receitas efetivas, as receitas por mutações patrimoniais, correspondem a um fato permutativo, ou seja, não apresenta modificação no patrimônio público. Tomando como exemplo a alienação de viaturas, proposta pelo autor supracitado, pelo valor contábil daquela, percebe-se que deve ser registrada a entrada do valor da venda no caixa, bem como a baixa da viatura do imobilizado, como as operações ocorrem apenas entre o ativo, não há modificação do patrimônio público.

d) quanto à coercitividade

Nesta categoria, as receitas são divididas em derivadas e originárias. De acordo com Cruz (1988, p. 33), há duas formas de o Estado arrecadar receita:



A primeira é a forma tradicional onde através de impostos, taxas e outras rendas não oriundas de contrapartida pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços (Administração Direta e Autarquia). A segunda forma é semelhante àquela exercida pelas empresas privadas; obtida, portanto, em contrapartida ao fornecimento de bens ou prestação de serviços (Empresas Públicas e Estatais).

A forma tradicional de arrecadar é denominada de receita derivada, originando-se do patrimônio do particular, sendo que o Estado invoca seu poder para exigir o tributo junto à sociedade. (Exemplo: Impostos e Taxas).

Receita originária é aquela que o Estado obtém pela exploração do seu próprio patrimônio, como aquela oriunda de atividades comerciais, industriais, financeiras e de serviços do governo. (Exemplo: Aluguéis recebidos e Receitas de serviço).

Receitas Intra-orçamentárias

A partir do ano de 2007 as receitas também terão especificadas, a conta de Receita Intra-orçamentária. A Receita Intra-orçamentária está prevista no art. 1º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 2006, que resolve:

Definir como Intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

O objetivo da classificação intra-orçamentária da receita é elevar o grau de transparência nas demonstrações das entidades governamentais, uma vez que essas receitas são identificadas, evitando-se as duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

O art. 2º § 2º, da mesma portaria, estabelece: “As classificações ora incluídas não constituem novas categorias econômicas de receita, mas especificações das categorias econômicas corrente e capital.”.

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006 estabelece, ainda, a necessidade de identificação das Receitas Correntes

COERCITIVIDADE

[GLOSSÁRIO]

Positividade, Imperativismo.

Característica relacionada com o poder/força. É a força que uma norma tem de se impor sobre os demais.



intra-orçamentárias e Receitas de Capital Intra-orçamentárias, ressaltando que as classificações da receita intra-orçamentária não constituem novas categorias econômicas, mas especificações das categorias corrente e capital.

Estágios da receita

São as etapas ou operações que as entidades responsáveis pela receita pública devem realizar ou percorrer para que a mesma seja efetivada. Os estágios da receita são: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

A previsão da receita é a estimativa de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro. Para o Cálculo desta, é importante o conhecimento do comportamento da receita, mediante a utilização de métodos estatísticos, observações diretas e análises temporais. A previsão da receita, para Kohama (2008, p. 75), “corresponde aos valores que a Lei do orçamento consignar, pois são estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão, antes de comporem o projeto de Lei orçamentária.”.

O lançamento é a identificação do devedor ou da pessoa do contribuinte. O art. 53 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que: “O lançamento da receita é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

O Código Tributário Nacional (CTN) determina em seu art. 142 que:

O lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento é a sequência de atos administrativos que permite relação individualizada dos contribuintes e seus débitos, discriminando a espécie, o valor e o vencimento do imposto de cada um.

A arrecadação da receita está ligada aos pagamentos realizados diretamente pelos contribuintes às repartições fiscais e à rede bancária autorizada. É o momento em que os contribuintes comparecem perante aos agentes arrecadadores a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado.



Kohama (2008 p. 78) explica:

Arrecadação é ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador. Entende-se como agentes arrecadadores todas as repartições competentes, na forma da Lei, como: delegacias fiscais, alfândegas, mesas de rendas, coletorias, tesourarias e outras que estejam ou venham a ser legalmente autorizadas a arrecadar rendas previstas em Leis, regulamentos, contratos ou outros títulos assecuratórios dos direitos do Governo.

O recolhimento compreende a entrega do produto da arrecadação pelos agentes arrecadadores ao tesouro público. Segundo Silva (2004, p. 122), “É nesse estágio que se verifica o princípio da unidade de tesouraria, segundo o qual devem ser englobadas no recolhimento todas as Receitas Orçamentárias e extraorçamentárias, bem como as provenientes de operações de crédito legalmente autorizadas.”.

Planejamento: Está atrelado ao processo de elaboração do orçamento público, é neste estágio que se faz a previsão da receita a ser arrecadada.

Execução:

1. Lançamento: momento em que se verifica a procedência do crédito fiscal, quem é o devedor e quando este deverá quitar o débito.
2. Arrecadação: momento em que o devedor (contribuinte) efetua o pagamento da dívida que tinha com a fazenda pública.
3. Recolhimento: momento em que os agentes financeiros arrecadadores (lotéricas, bancos etc) transferem o valor recebido dos contribuintes aos cofres públicos.

Resumo dos Estágios da Receita

Dívida Ativa

São os registros que se faz nos entes públicos referentes a valores não recebidos no prazo. As inscrições de valores em Dívida Ativa estão relacionadas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não arrecadados no exercício de origem.

Apesar da denominação desses créditos conter a palavra “dívida”, estes valores representam direitos que a fazenda pública tem sobre os devedores. Tente não confundir Dívida Ativa, que é um direito, com as Dívidas Passivas (operações de crédito, empréstimos obtidos e outras), que são obrigações do ente público para com terceiros.

DÍVIDA ATIVA

[LEMBRE-SE]

A dívida ativa não é o que os entes públicos devem a terceiros, mas sim valores que os entes públicos têm a receber de terceiros. São Classificados como Ativo - direitos – valores a receber.



DESPESAS PÚBLICAS

Conceito

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Assim como as Receitas, as Despesas Públicas também são classificadas sob 3 diferentes óticas:

Despesa para a Contabilidade Pública: Ocorre quando há desembolso de recurso financeiro.

Despesa sob o enfoque patrimonial: Ocorre quando a transação de reconhecimento da despesa provoca decréscimo no patrimônio líquido, excluídos os referentes à distribuição de riqueza aos proprietários da entidade.

Despesa sob enfoque orçamentário: Ocorre com o empenho da despesa. Está relacionado à execução do orçamento público.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011).

Classificação da Despesa

Podemos classificar as despesas públicas sob vários aspectos. Os conceitos, apresentados a seguir, estão de acordo com o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional.

Despesa Orçamentária e Extraorçamentária

Podemos dizer, portanto, que a despesa orçamentária depende de autorização legislativa para que ocorra sua execução. Essa autorização ocorre na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada (previsão orçamentária – Lei do Orçamento Anual). Já o dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.



Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial em:

Despesa Efetiva: aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo. Exemplo: Despesa com pessoal, Serviços, Transferências etc.

Despesa Não Efetiva (despesa por mutação patrimonial): aquela que, no momento de sua realização, **não** reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil permutativo. Exemplo: Aquisição de Materiais, Amortização da dívida.

Classificação da Despesa quanto à Natureza

Os artigos 12 e 13 da Lei no 4.320/64 abordam a classificação da despesa por categoria econômica e elementos. Atualmente disposta no Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001. O conjunto de informações que formam o código orçamentário da despesa é conhecido como classificação por natureza da despesa e informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento.

Segundo o Manual Técnico do Orçamento da União, na base de dados do sistema de orçamento, o campo que se refere à natureza da despesa contém um código composto por oito algarismos, sendo que o 1º dígito representa a categoria econômica, o 2º o grupo de natureza da despesa, o 3º e o 4º dígitos representam a modalidade de aplicação, o 5º e o 6º o elemento de despesa e o 7º e o 8º dígitos representam o desdobramento facultativo do elemento de despesa (subelemento).

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
Categoria Econômica.	Grupo de Natureza da Despesa.	Modalidade de Aplicação.		Elemento da Despesa.		Subelemento da Despesa.	

Exemplo: 3.1.90.11.00 – Despesa Corrente/Pessoal e Encargos Sociais/Aplicações Direta/Vencimentos e Vantagens Fixas – pessoal civil. (neste exemplo o 7º e 8º dígitos (00) não foram desdobrados, ou seja, não trazem informações adicionais, sendo assim a decodificação foi feita até o 6º dígito).

1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°
3	1	90		11		0	
Despesa Corrente	Pessoal e Encargos Sociais	Aplicações Diretas		Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil		Desdobramento Facultativo	

Abaixo, apresenta-se a síntese da classificação da natureza da despesa com base no Manual Técnico de orçamento da União para 2015 (MTO, 2015).

Categoria Econômica:

A despesa, assim como a receita, é classificada em duas categorias econômicas, com os seguintes códigos:

CÓDIGO	CATEGORIA ECONÔMICA
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital

3 - Despesas Correntes: as que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Despesas de Capital: as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.



Grupo de Natureza da Despesa

O grupo de natureza da despesa é um agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

CÓDIGO	GRUPOS DE NATUREZA DA DESPESA
1	Pessoal e Encargos Sociais
2	Juros e Encargos da Dívida
3	Outras Despesas Correntes.
4	Investimentos.
5	Inversões financeiras.
6	Amortização da Dívida.

Pessoal e Encargos Sociais: Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativos e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder.

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

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

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

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

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

Modalidade de Aplicação

A modalidade de aplicação indica se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, inclusive a decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de Governo, seus órgãos ou entidades, ou diretamente para entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições; ou, então, diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de Governo. A modalidade de aplicação objetiva, principalmente, eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Códigos mais utilizados:

CÓDIGO	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	SIGNIFICADO
20	Transferências à União	Despesas orçamentárias realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.
90	Aplicações Diretas	Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social	Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.
99	A Definir	Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo ou para classificação orçamentária da Reserva de Contingência e da Reserva do RPPS, vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

Elemento de Despesa

O *elemento de despesa* tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins.

CÓDIGO	ELEMENTO DE DESPESA
1	Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
3	Pensões do RPPS e do militar
4	Contratação por Tempo Determinado
5	Outros Benefícios Previdenciários do servidor ou do militar
6	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
7	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
8	Outros Benefícios Assistenciais do servidor e do militar
9	Salário-Família
10	Seguro Desemprego e Abono Salarial
11	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
12	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
13	Obrigações Patronais
14	Diárias – Civil
15	Diárias – Militar
16	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil



17	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
18	Auxílio Financeiro a Estudantes
19	Auxílio-Fardamento
20	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
21	Juros sobre a Dívida por Contrato
22	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
23	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
24	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
25	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
26	Obrigações decorrentes de Política Monetária
27	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
28	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
29	Distribuição de Resultado de Empresas Estatais Dependentes
30	Material de Consumo
31	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
32	Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita
33	Passagens e Despesas com Locomoção
34	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
35	Serviços de Consultoria
36	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física



37	Locação de Mão-de-Obra
38	Arrendamento Mercantil
39	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
41	Contribuições
42	Auxílios
43	Subvenções Sociais
45	Subvenções Econômicas
46	Auxílio-Alimentação
47	Obrigações Tributárias e Contributivas
48	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
49	Auxílio-Transporte
51	Obras e Instalações
52	Equipamentos e Material Permanente
53	Aposentadorias do RGPS - Área Rural
54	Aposentadorias do RGPS - Área Urbana
55	Pensões do RGPS - Área Rural
56	Pensões do RGPS - Área Urbana
57	Outros Benefícios do RGPS - Área Rural
58	Outros Benefícios do RGPS - Área Urbana
59	Pensões Especiais
61	Aquisição de Imóveis



62	Aquisição de Produtos para Revenda
63	Aquisição de Títulos de Crédito
64	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
65	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
66	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
67	Depósitos Compulsórios
70	Rateio pela Participação em Consórcio Público
71	Principal da Dívida Contratual Resgatado
72	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
73	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
74	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
75	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita
76	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
77	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
81	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
91	Sentenças Judiciais
92	Despesas de Exercícios Anteriores
93	Indenizações e Restituições
94	Indenizações e Restituições Trabalhistas
95	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo



96	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
97	Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS
98	Compensações ao RGPS
99	A Classificar

Estágios da Despesa

São as etapas que devem ser observadas na realização da despesa pública. Estas etapas são divididas em etapas do planejamento (Fixação da despesa, Descentralização de créditos orçamentários e Programação orçamentária e financeira) e etapas de execução (empenho, liquidação e pagamento).

Planejamento:

- **Fixação da despesa:** é o estágio da despesa pública mais relacionado ao processo de elaboração orçamentária. É a etapa que dá origem aos créditos orçamentários, iniciada na elaboração orçamentária e que se materializa pela publicação da Lei do Orçamento Anual - LOA.
- **Descentralização de Créditos Orçamentários:** Movimentar os créditos para fins de atender as demandas públicas, ocorre após a aprovação do orçamento.
- **Programação Orçamentária e Financeira:** Planejar orçamentária e financeiramente a execução da despesa, baseado nos fluxos de pagamento e recebimento.

Execução:

- **Empenho:** é o primeiro estágio da despesa pública. Segundo o artigo 58 da Lei 4320/64:

É ato emanado de autoridade competente que cria, para o Estado, obrigação de pagamento pendente, ou não, de implemento de condição (artigo 58 da Lei 4320/64).

É a garantia de que existe o crédito necessário para a liquidação de um compromisso assumido. O empenho da despesa não

CLASSIFICAÇÃO DA DESPESAS

[REFLITA SOBRE A PRÁTICA]

Esta unidade traz um exemplo de codificação referente à classificação por natureza da despesa (3.1.90.11.00 – Despesa Corrente/ Pessoal e Encargos Sociais/Aplicações Direta/Vencimentos e Vantagens Fixas – pessoal civil), seguindo a sistemática de decodificação da conta 3.1.90.11.00, tente decodificar as contas 3.3.90.30.00 e 4.4.90.52.00.

EMPENHO

[LEMBRE-SE]

É importante que você memorize o artigo 58 da Lei 4320/64.



poderá exceder o limite dos créditos concedidos. O artigo 60 da Lei 4320/64 diz que “É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.”. Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho (não confundir empenho com nota de empenho, pois a nota de empenho é apenas o documento impresso, ou seja, a formalização documental do empenho).

Os empenhos podem ser classificados em:

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

Estimativo: empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e

Global: empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis, contratos de prestação de serviços continuados etc.

- **Liquidação:** é o segundo estágio da despesa pública. É o procedimento realizado sob a supervisão e responsabilidade do ordenador de despesas para verificar o direito adquirido pelo credor, ou seja, que a despesa foi regularmente empenhada e que a entrega do bem ou serviço foi realizada de maneira satisfatória, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios da despesa. Essa verificação tem por fim apurar: a) a origem e o objeto do que se deve pagar; b) a importância exata a pagar; e c) a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.
- **Pagamento:** é o último estágio da despesa pública. É quando se efetiva o pagamento ao ente responsável pela prestação do serviço ou fornecimento do bem, recebendo a devida quitação. Caracteriza-se pela emissão do cheque ou ordem bancária em favor do credor, facultado o emprego de suprimento de fundos, em casos excepcionais. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.



Despesas de exercícios anteriores

As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) referem-se às dívidas reconhecidas para as quais não existe empenho inscrito em Restos a Pagar, seja pela sua anulação ou pela não emissão da nota de empenho no momento oportuno. Originam-se, assim, de compromissos gerados em exercício financeiro anterior àquele em que deva ocorrer o pagamento, para o qual o orçamento continha crédito próprio, com suficiente saldo orçamentário, mas que não tenham sido processados naquele momento.

Assim, conforme especifica o Art. 37 da Lei nº 4.320/64, poderão ser pagas a conta de dotação específica consignada no orçamento da entidade devedora e discriminadas por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica:

- as despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignou crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;
- os restos a pagar com prescrição interrompida;
- os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro.

De acordo com o § 2º do Art. 22 do Decreto 93.872/86, considera-se:

- **Despesas que não tenham sido empenhadas em época própria** – aquelas cujo o empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido o credor tenha cumprido sua obrigação;
- **Restos a Pagar com prescrição interrompida** – a despesa cuja inscrição em Restos a Pagar tenha sido cancelada, mas em relação à qual ainda vige o direito do credor;
- **Compromisso reconhecido após o encerramento do exercício** – a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

[LEMBRE-SE]

As despesas de exercícios anteriores são exceção ao Princípio Contábil de Competência.

DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

[SAIBA MAIS]

Apesar de este tipo de despesa ser referente aos exercícios anteriores, o orçamento que será utilizado para pagamento é o orçamento vigente, logo esta despesa é classificada como despesa orçamentária do exercício corrente.



Suprimento de fundos

O regime de adiantamento, suprimento de fundos, é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, **sempre precedida de empenho na dotação própria**, para o fim de realizar despesas que pela excepcionalidade, a critério do Ordenador de Despesa e sob sua inteira responsabilidade, não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, nos seguintes casos:

- a) para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie.
- b) quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
- c) para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda;

Os valores de um suprimento de fundos entregues ao suprido poderão relacionar-se a mais de uma natureza de despesa, desde que precedidos dos empenhos nas dotações respectivas, respeitados os valores de cada natureza.

Na união, a concessão concessão de suprimento de fundos deverá ocorrer por meio do Cartão de Pagamento do Governo Federal, utilizando as contas de suprimento de fundos somente em caráter excepcional, onde comprovadamente não seja possível utilizar o cartão.



Informações importantes sobre suprimento de fundos em âmbito federal:

O Ordenador de despesa deverá estipular o prazo de aplicação dos recursos e o de prestação de contas, limitados, respectivamente, em até 90 e 30 dias.

A importância aplicada até 31 de dezembro poderá ser comprovada até 15 de janeiro do ano seguinte.

A execução da despesa por suprimento de fundos deve percorrer todos os estágios da execução da despesa (empenho, liquidação e pagamento).

Importante! Não se concederá suprimento de fundos:

- a responsável por dois suprimentos;
- a servidor que tenha a seu cargo e guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação;
- a **servidor declarado em alcance**; e
- a servidor que esteja respondendo a inquérito administrativo.

SERVIDOR DECLARADO EM ALCANCE

[GLOSSÁRIO]

Entende-se por servidor declarado em alcance, aquele que não tenha prestado contas do suprimento no prazo regulamentar ou cujas contas não tenham sido aprovadas. É aquele servidor que está irregular em relação ao dever de prestar contas.

Restos a Pagar ou resíduos passivos

Despesas empenhadas, mas não pagas, até 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas (despesas empenhadas e liquidadas) das não processadas (despesas apenas empenhadas e aguardando a liquidação).

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas. Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito. (ARTIGO 36 DA LEI 4320/64)



Decreto 93.872 de 23 de dezembro de 1986:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

O registro dos restos a pagar deverá ser efetuado separadamente:

1 – por exercício financeiro;

2 – por credor, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

3 – distinguindo ainda os restos a pagar processados dos não processados.

Fique atento ao prazo de validade dos restos a pagar:

Prazo de validade dos restos a pagar:

a) Os restos a pagar processados não podem ser cancelados, devendo aguardar o pagamento ou a prescrição da dívida.

b) Os restos a pagar não processados serão cancelados ao final do exercício financeiro seguinte, no entanto, há possibilidade de prorrogação, aguardando o pagamento ou a prescrição da dívida.

c) Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar, sejam eles processados ou não processados, contados da data da inscrição.

RESTOS A PAGAR

[SAIBA MAIS]

Ainda que os restos a pagar tenham sido cancelados, o direito do credor permanecerá por até 5 anos, contados da data de inscrição do empenho em restos a pagar. Importante saber também que os restos a pagar não podem ser reinscritos. Caso tenham sido cancelados, o pagamento destes será feito com a emissão de um novo empenho a conta de “despesas de exercícios anteriores”.

O cancelamento de restos a pagar é considerado uma receita sob o enfoque orçamentário, mas não é uma receita patrimonial (não envolve ingresso de recursos financeiros).



Plano de Contas, Sistemas Contábeis e Patrimônio Público

Ao concluir o estudo desta Unidade, você terá um bom entendimento sobre a estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os sistemas contábeis se tornarão grandes aliados na elaboração e análise dos relatórios contábeis. O estudo da estrutura do Patrimônio Público é um importante avanço em direção à interpretação dos atos e fatos que provocam alteração nas contas públicas.



Plano de Contas

De acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP 2013, o Plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formado por um conjunto de contas previamente estabelecido que permite obter as informações necessárias à elaboração de demonstrações contábeis e relatórios gerenciais, conforme as características de cada entidade.

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequado aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

Formado por uma relação padronizada de contas, uma tabela de atributos contábeis e pelos lançamentos típicos padronizados, o PCASP permite a consolidação das Contas Públicas Nacionais, conforme determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal.



Cada ente da Federação utilizará a estrutura padronizada do PCASP para elaborar o seu Plano de Contas, tendo a flexibilidade para detalhar os níveis inferiores. De acordo com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n° 634, de 19 de novembro de 2013, essa implantação deverá ocorrer até o término do exercício de 2014 para todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Estrutura do Plano de Contas

A estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público evidencia a organização das contas, ou seja, de que forma estas contas são agrupadas. Essa codificação (estruturação) facilita a análise da origem e natureza dos registros contábeis.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas estão codificadas em 7 níveis de desdobramento e o código das contas é formado por 9 dígitos, conforme apresentado a seguir:

NÍVEL	DENOMINAÇÃO	DESCRIÇÃO
1°	Classe	Apenas 1° dígito
2°	Grupo	Apenas 2° dígito
3°	Subgrupo	Apenas 3° dígito
4°	Título	Apenas 4° dígito.
5°	Subtítulo	Apenas 5° dígito.
6°	Item	6° e 7° dígitos.
7°	Subitem	8° e 9° dígitos
-	Conta-Corrente	Código Variável

Para melhor visualização da estrutura do Plano de Contas, vamos observar o exemplo de decodificação de conta contábil 2.1.1.1.2.01.00:

CONTA-CORRENTE

[GLOSSÁRIO]

É utilizada pela União para individualização das informações sobre as contas, mas não é considerado mais um nível de detalhamento. É representado por um código variável como, por exemplo, o CPF de um servidor ou o CNPJ de uma empresa. Esse código representa informações adicionais e não pode ser confundido com a conta corrente bancária.

NÍVEL	DÍGITO	CONTA
Classe	2	Passivo
Grupo	1	Passivo Circulante
Subgrupo	1	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a pagar a curto prazo
Título	1	Pessoal a Pagar
Subtítulo	2	Pessoal Civil
Item	01	Vencimentos Fixos
Subitem	00	-

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público é dividido em 8 classes de Contas e estas classes são agrupadas de acordo com a Natureza da informação que elas prestam.

NATUREZA DA INFORMAÇÃO

[SAIBA MAIS]

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles (MCASP, 2012).

DÍGITO	CLASSE	NATUREZA DA INFORMAÇÃO
1	Ativo	PATRIMONIAL
2	Passivo e Patrimônio Líquido	
3	Variações Patrimoniais Diminutivas	
4	Variações Patrimoniais Aumentativas	
5	Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	ORÇAMENTÁRIA
6	Controle da Execução do Planejamento e Orçamento	
7	Controles Devedores	CONTROLE
8	Controles Credores	

No novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público os lançamentos contábeis são executados de acordo com a Natureza da Informação, assim os lançamentos de Natureza Patrimonial podem utilizar contas das classes 1, 2, 3 ou 4. Os lançamentos de natureza orçamentária podem utilizar contas das classes 5 e 6 e os lançamentos de Natureza de Controle podem utilizar contas das classes 7 e 8.

A seguir apresenta-se a estrutura resumida do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:

<p>1 – Ativo 1.1 – Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante</p>	<p>2 – Passivo 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo Não Circulante 2.3 – Patrimônio Líquido</p>
<p>3 – Variação Patrimonial Diminutiva 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 Perdas de Ativos 3.7 – Tributários 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</p>	<p>4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 – Contribuições 4.3 – Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 – Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 – Transferências Recebidas 4.6 – Valorização e Ganhos com Ativos 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</p>
<p>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar</p>	<p>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</p>
<p>7 – Controles Devedores 7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 – Custos 7.9 – Outros</p>	<p>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 8.8 – Apuração de Custos 8.9 – Outros Controles</p>
<p>Fonte: Carvalho e Ceccato (2014, p. 642).</p>	

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

[LEITURA COMPLEMENTAR]

Acesse o sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional e baixe a versão completa do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>>.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público é base para a efetivação dos lançamentos contábeis no Sistema Contábil do Setor Público. Esse sistema é dividido em quatro subsistemas: Patrimonial, Orçamentário, Compensação e Custos.

Sistemas Contábeis

O sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Esse sistema é organizado em subsistemas de informações, que oferecem produtos diferentes em razão das especificidades demandadas pelos usuários e facilitam a extração de informações.

A contabilidade pode ser comparada a um complexo banco de dados que tem o objetivo de consolidar os dados e gerar informações por intermédio de relatórios denominados demonstrativos contábeis.

A Resolução do CFC nº 1129, de 21 de novembro de 2008 (NBC T 16.2), dispõe sobre patrimônio e sistemas contábeis. O item 10 desta norma define sistema contábil:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, dividido em quatro subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (NBC T 16.2).

A NBC T 16.2 mudou os subsistemas contábeis. A partir do ano de 2012, a União passou a adotar novo plano de contas estruturado nos quatro novos subsistemas. O quadro a seguir apresenta as alterações nos subsistemas contábeis:

SISTEMAS ANTERIORES	NOVOS SUBSISTEMAS
Orçamentário	Orçamentário
Financeiro	Patrimonial
Patrimonial	Compensação
Compensação	Custos
Subsistemas contábeis	
Fonte: Carvalho e Ceccato (2011, p. 596).	

Cabe destacar que houve uma mudança na nomenclatura, pois antes da NBC T 16.2 os “subsistemas” eram chamados de sistemas contábeis. Agora o que era denominado “sistema” passou a se chamar subsistemas.

Outro ponto a ser observado é que o sistema financeiro foi absorvido pelo subsistema patrimonial e foi criado o sistema de custos. Com as mudanças, os lançamentos que geravam registros no sistema financeiro passaram a ser feitos pelo subsistema patrimonial.

Os registros dos atos e fatos administrativos podem gerar lançamentos em um único subsistema contábil ou em vários subsistemas simultaneamente. Os subsistemas são integrados entre si, mas o sistema de partidas dobradas deve ser apurado em cada subsistema individualmente, ou seja, não pode haver um débito em um subsistema com a contrapartida em outro subsistema.

Conforme a NBC T 16.2, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

a) Subsistema de Informações Orçamentárias – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:

- I) Orçamento;
- II) Programação e execução orçamentária;
- III) Alterações orçamentárias; e
- IV) Resultado orçamentário.



b) Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações nos elementos patrimoniais;
- II) Resultado econômico; e
- III) Resultado nominal.

c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- II) Bom uso dos recursos públicos; e
- III) Custos das unidades contábeis.

d) Subsistema de 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, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e
- II) Acordos, garantias e responsabilidades.

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) O desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão.
- b) A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade.
- c) A avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento.
- d) A avaliação dos riscos e das contingências.



O conhecimento do conceito do sistema contábil e de seus subsistemas, apesar de essencialmente teórico, facilita o pleno entendimento da estrutura e funcionamento do PCASP.

Patrimônio Público

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012), o Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. O patrimônio público compõe-se dos seguintes elementos:

1. Ativo – compreende os 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;

2. Passivo – compreende as 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.

3. Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Ativo

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.

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

- a) estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como **não circulantes**.



No Balanço Patrimonial, a divisão em ativo financeiro e ativo não financeiro (ativo permanente) tem base nos §§1º e 2º do art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“§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.”

Um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320/1964, como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Passivo

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.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

No Balanço Patrimonial, a divisão em passivo financeiro e passivo não financeiro (passivo permanente) é baseada no §3º e §4º do Art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

“§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

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



Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320/1964 como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto. Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial. No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

Variações Patrimoniais

As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS

[SAIBA MAIS]

Segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial quantitativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

[GLOSSÁRIO]

Variações ativas: ocorrem quando há um aumento no patrimônio líquido; Variações passivas: ocorrem quando há uma diminuição no patrimônio líquido; Variações ativas independentes da execução orçamentária – aumentam a situação líquida patrimonial e são independentes da execução orçamentária. Ex. Incorporação de bens, Cancelamento de dívidas; e Variações passivas independentes da execução orçamentária – diminuem a situação líquida patrimonial e são independentes da execução orçamentária. Ex. Perda de material permanente, Cancelamento da dívida ativa.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS

[REFLITA SOBRE A PRÁTICA]

Você aprendeu que variações patrimoniais qualitativas são aquelas que não alteram o patrimônio líquido das entidades do Setor Público. Agora pense nas diversas situações vivenciadas no dia a dia das entidades públicas e que geram variações patrimoniais qualitativas no patrimônio das mesmas.

- Quantitativas;

- Qualitativas;

As variações patrimoniais **quantitativas** decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em:

- **Variações patrimoniais aumentativas** – quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);

- **Variações patrimoniais diminutivas** – quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

Qualitativas

Variações patrimoniais qualitativas são aquelas em que ocorrem permutações de mesmo valor dos elementos do Patrimônio, ou seja, as alterações do Patrimônio que não alteram o valor do Patrimônio Líquido. Como exemplos têm-se a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

Bens Públicos

Os Bens Públicos são classificados, segundo o código civil (Lei n.º 10.406/2002), em bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais.

Art. 99. 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.

Inventário na Administração Pública

O inventário é a conferência de todos os bens que pertencem a uma unidade específica, ou que estejam sob sua posse. A finalidade do inventário é o controle patrimonial. O inventário do Setor Público está disposto nos artigos 94 e 95 da Lei 4320/64:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

No Setor Público o controle patrimonial será feito por intermédio dos registros analíticos mantidos pela Administração e os registros sintéticos mantidos pelo serviço de contabilidade.

A) anual: destinado a comprovar a quantidade e o valor dos bens patrimoniais do acervo de cada unidade gestora, existente em 31 de dezembro de cada exercício – constituído do inventário anterior e das variações patrimoniais Ocorridas durante o exercício;

B) inicial: realizado quando da criação de uma unidade gestora, para identificação e registro dos bens sob a sua responsabilidade;

C) de transferência de responsabilidade: realizado quando da mudança do dirigente de uma unidade gestora;

D) de extinção ou transformação: realizado quando da extinção ou transformação da unidade gestora;

E) eventual: realizado em qualquer época, por iniciativa do dirigente da unidade gestora ou por iniciativa do órgão Fiscalizador.

Tipos de inventário

Fonte: Adaptado de Carvalho & Ceccato (2011).

REGISTRO ANALÍTICO

[GLOSSÁRIO]

É o registro detalhado, ou seja, aquele que apresenta características dos bens e informações sobre os servidores responsáveis por sua guarda.

REGISTRO SINTÉTICO

[GLOSSÁRIO]

É o registro que traz informações resumidas, consolidadas. (contempla as informações pelos seus totais e não de forma individualizada).



MATERIAL PERMANENTE

[LEMBRE-SE]

Material permanente é aquele com durabilidade superior a dois anos.

Material permanente e material de consumo

A classificação de um bem em material permanente ou de consumo está fundamentada no artigo 15 da Lei 4320/64. De acordo com o § 2º do artigo 15 da Lei 4320/1964:

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

Esse entendimento é corroborado pelo artigo 2º da portaria nº 448/2002 da Secretaria do Tesouro Nacional:

Art. 2º - Para efeito desta Portaria, entende-se como material de consumo e material permanente:

I - Material de Consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei n. 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

II - Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Então as aquisições de material que possua durabilidade superior a dois anos, no setor público, devem ser registradas como material permanente.



Plano de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

O principal objetivo desta unidade é facilitar o entendimento sobre o funcionamento e sistemática do fechamento dos demonstrativos públicos, bem como a análise dos mesmos.



Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Vários termos utilizados no dia a dia de uma entidade pública serão desmistificados durante o estudo desta unidade. Ao concluir o estudo desta, você irá compreender a estrutura do Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. O principal objetivo desta unidade é facilitar o entendimento sobre o funcionamento e sistemática do fechamento dos demonstrativos públicos, bem como a análise dos mesmos.

A lei 4.320/64 dispõe em seu artigo 101 que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

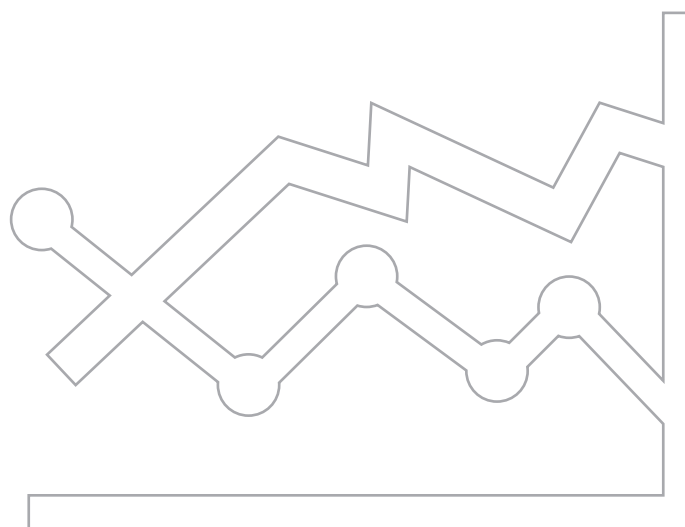


Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

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

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.



Balanço Orçamentário

CÓDIGO	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 das 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				

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 correntes						
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 dos refinanciamentos (vii)						
Subtotal com refinanciamento (viii) = (vi + vii)						
Superávit (ix)				—	—	—
Total (x) = (viii + ix)	—					—

Anexo ao balanço orçamentário – Demonstrativo de Restos a Pagar

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	Inscritos		(c) Liquidados	(d) Pagos	(e) Cancelados	Saldo (f)=(a+b-c-e)
	(a) Em exercícios anteriores	(b) Em 31 de dezembro do exercício anterior				
Despesas correntes						
Pessoal e encargos sociais						
Juros e encargos da dívida						
Outras despesas correntes						
Despesas de capital						
Investimentos						
Inversões financeiras						
Amortização da dívida						
Total						

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	Inscritos		(c) Liquidados	(d) Pagos	(e) Cancelados	Saldo (f)=(a+b-c-e)
	(a) Em exercícios anteriores	(b) Em 31 de dezembro do exercício anterior				
Despesas correntes						
Pessoal e encargos sociais						
Juros e encargos da dívida						
Outras despesas correntes						
Despesas de capital						
Investimentos						
Inversões financeiras						
Amortização da dívida						
Total						

Análise do Balanço Orçamentário

O que apuramos no balanço orçamentário?

R: O resultado orçamentário.

Análise do desempenho da receita:

Receita Prevista	>	Receita Realizada	=	Déficit de Arrecadação/ Insuficiência na Arrecadação
Receita Prevista	<	Receita Realizada	=	Excesso de Arrecadação / Superávit de Arrecadação
Receita Prevista	=	Receita Realizada	=	Resultado Nulo

Análise do desempenho da despesa:

Despesa Fixada	>	Despesa Realizada	=	Economia de despesa
Despesa Fixada	<	Despesa Realizada	=	Excesso de despesa
Despesa Fixada	=	Despesa Realizada	=	Resultado Nulo

Análise do planejamento orçamentário:

Receita Prevista	>	Despesa Prevista	=	Desequilíbrio Positivo
Receita Prevista	<	Despesa Prevista	=	Desequilíbrio Negativo
Receita Prevista	=	Despesa Prevista	=	Equilíbrio orçamentário

Análise do Resultado Orçamentário:

Receita Arrecadada	>	Despesa Executada	=	Superávit Orçamentário
Receita Arrecadada	<	Despesa Executada	=	Déficit Orçamentário
Receita Arrecadada	=	Despesa Executada	=	Equilíbrio Orçamentário

Balanço Financeiro

Segundo a Lei nº 4.320/1964, 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 espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários. Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário, ocorrerá um déficit. Esse resultado não deve ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício, cuja apuração é obtida por meio do Balanço Patrimonial.

O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior. O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere.

Deverão ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas. O detalhamento das vinculações deverá

ser feito de acordo com as características específicas de cada ente, como por exemplo, as vinculações para a previdência social, transferências obrigatórias para outro ente e outras vinculações constitucionais e legais. Caso o ente resolva agrupar algumas vinculações em um grupo chamado de “Outras Vinculações”, esse não deverá ultrapassar 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária.

Estrutura Balanço Financeiro

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Transferências Financeiras Recebidas (II)			P a g a m e n t o s Extraorçamentários (VIII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)					
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

Análise do Balanço Financeiro

Importante: Os valores inscritos em restos a pagar no exercício serão lançados na coluna de Ingressos, mais especificamente nos Recebimentos extraorçamentário. Esse lançamento tende a anular o efeito da consideração dos restos a pagar como despesas do exercício, já que as despesas, para fins de resultado, são consideradas aquelas empenhadas e não as despesas pagas.

Já os valores de restos a pagar que estarão na coluna de dispêndios, mais especificamente nos Pagamentos Extraorçamentários, são

RESULTADO DO BALANÇO FINANCEIRO

[LEMBRE-SE]

Não esqueça que o “resultado financeiro” que é apurado no Balanço Financeiro, é diferente do “superávit financeiro” que é apurado no Balanço Patrimonial.

referentes aos valores pagos de restos a pagar que foram inscritos em exercícios anteriores.

O que apuramos no Balanço Financeiro?

R: O resultado financeiro.

Obs: Não confundir o “**resultado financeiro**” que é apurado no Balanço Financeiro, com o “**superávit financeiro**” que é apurado no Balanço Patrimonial.

Como apurar o resultado financeiro?

R: Existem duas formas de apuração, conforme apresentadas abaixo:

Receitas orçamentárias + Transferências Financeiras Recebidas + Recebimentos extraorçamentários	- (menos)	Despesas orçamentárias + Transferências Financeiras Concedidas + Pagamentos extraorçamentários	=	Resultado Financeiro
ou				
Saldo em espécie para o exercício seguinte	- (menos)	Saldo em espécie do exercício anterior	=	Resultado Financeiro

O resultado financeiro pode ser superavitário, deficitário ou nulo.

Receitas orçamentárias + Transferências Financeiras Recebidas + Recebimentos extraorçamentários	- (menos)	Despesas orçamentárias + Transferências Financeiras Concedidas + Pagamentos extraorçamentários	=	Se o resultado for maior que R\$ 0,00, então o resultado é superavitário. Se o resultado for menor que R\$ 0,00, o resultado é deficitário, e se o resultado for igual a R\$ 0,00, o resultado financeiro é nulo.
ou				
Saldo em espécie para o exercício seguinte	- (menos)	Saldo em espécie do exercício anterior	=	Se o resultado for maior que R\$ 0,00, então o resultado é superavitário. Se o resultado for menor que R\$ 0,00, o resultado é deficitário, e se o resultado for igual a R\$ 0,00, o resultado financeiro é nulo.

Demonstração das Variações Patrimoniais

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.

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

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

Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio.

É importante ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.



Estrutura Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS I		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria Impostos Taxas Contribuições de Melhoria		
Contribuições Contribuições Sociais Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Contribuição de Iluminação Pública Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos Venda de Mercadorias Venda de Produtos Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Obtidos Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências e Delegações Recebidas Transferências Intragovernamentais Transferências Intergovernamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior Delegações Recebidas Transferências de Pessoas Físicas		

Valorização e Ganhos Com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar Resultado Positivo de Participações Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS II		
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Custo de Pessoal e Encargos Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais Aposentadorias e Reformas Pensões Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização de Exaustão Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		



Transferências e Delegações Concedidas Transferências Intragovernamentais Transferências Intergovernamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior Delegações Concedidas		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas Perdas com Alienação Perdas Involuntárias		
Tributárias Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria Contribuições Custo com Tributos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Resultado Negativo de Participações Incentivos Subvenções Econômicas Participações e Contribuições VPD de Constituição de Provisões Custo de Outras VPD Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período I-II		

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



Análise da Demonstração das Variações Patrimoniais

O que apuramos na Demonstração das Variações Patrimoniais?

R: O resultado Patrimonial do Exercício.

O que é o Resultado Patrimonial do Exercício?

R: O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período. Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações patrimoniais diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições:

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

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

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

d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens.

RESULTADO PATRIMONIAL

[LEMBRE-SE]

O resultado Patrimonial do Exercício é apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais e não no Balanço Patrimonial.



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

Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade. A Lei nº 4.320/1964, artigo 105, confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, já que separa o Ativo e Passivo em dois grandes grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem:

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 pagamentos que independam 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).



Estrutura do Balanço Patrimonial

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<p>ATIVO CIRCULANTE</p> <p>Caixa e Equivalentes de Caixa</p> <p>Créditos a Curto Prazo</p> <p> Clientes</p> <p> Créditos Tributários a Receber</p> <p> Dívida Ativa Tributaria</p> <p> Dívida Ativa não Tributária – Clientes</p> <p> Créditos de Transferências a Receber</p> <p> Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo</p> <p>Demais Créditos e Valores a Curto Prazo</p> <p>Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo</p> <p>Estoques</p> <p>VPD Pagas Antecipadamente</p> <p>ATIVO NÃO-CIRCULANTE</p> <p>Ativo Realizável a Longo Prazo</p> <p> Créditos a Longo Prazo</p> <p> Clientes</p> <p> Créditos Tributários a Receber</p>			<p>PASSIVO CIRCULANTE</p> <p>Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo</p> <p>Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo</p> <p>Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo</p> <p>Obrigações Fiscais a Curto Prazo</p> <p>Obrigações de Repartição a Outros Entes</p> <p>Provisões a Curto Prazo</p> <p>Demais Obrigações a Curto Prazo</p> <p>PASSIVO NÃO-CIRCULANTE</p> <p>Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo</p> <p>Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo</p> <p>Fornecedores a Longo Prazo</p> <p>Obrigações Fiscais a Longo Prazo</p> <p>Provisões a Longo Prazo</p> <p>Demais Obrigações a Longo Prazo</p> <p>Resultado Diferido</p> <p>TOTAL DO PASSIVO</p>		

<p>Dívida Ativa Tributária Dívida Ativa não Tributária – Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo</p> <p>Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial Participações Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimento Demais Investimentos Permanentes Imobilizado Bens Móveis Bens Imóveis Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis</p>			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			<p>Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do exercício Resultados de exercícios anteriores Ajustes de exercícios anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria</p> <p>TOTAL DO PL</p>		
TOTAL			TOTAL		



ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

COMPENSAÇÕES

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos potenciais Ativos			Saldo dos Atos potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

Análise do Balanço Patrimonial

No quadro referente às compensações, deverão ser incluídos os atos potenciais do ativo e do passivo que possam, imediata ou indiretamente, vir a afetar o patrimônio, como por exemplo, direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias de valores recebidas e concedidas; e outros atos potenciais do ativo e do passivo.

O Balanço Patrimonial evidencia a composição do patrimônio, ou seja, Bens Direitos e Obrigações em um determinado momento. É um demonstrativo estático, pois apresenta a situação patrimonial em uma determinada data.



O que apuramos no Balanço Patrimonial?

R: A Situação Patrimonial Líquida e o Superávit Financeiro.

Como se calcula a Situação Patrimonial Líquida?

R: A situação Patrimonial Líquida é o resultado da diferença entre o Ativo e o Passivo.

Situação Patrimonial Líquida (Patrimônio Líquido) = Ativo – Passivo:

- Se o resultado da equação apresentada acima for positivo, denomina-se de Patrimônio Líquido Positivo ou superavitário.
- Se o resultado da equação, apresentada acima, for negativo, denomina-se de Patrimônio Líquido Negativo ou Deficitário.
- Se o resultado da equação for igual, teremos Patrimônio Líquido Nulo.

O Superávit Financeiro

O Superávit Financeiro é o resultado positivo da diferença entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro.

Segundo os § 1º e 3º do artigo 104 da Lei 4.320/64:

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

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

Anexo ao Balanço Patrimonial – Demonstrativo do Superávit/déficit financeiro apurado no balanço patrimonial

Como anexo ao Balanço Patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício. O parágrafo único do artigo 8º e o artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) estabelece:

Art. 8º 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:

RESULTADO DO BALANÇO PATRIMONIAL

[LEMBRE-SE]

O Superávit Financeiro e a Situação Patrimonial Líquida são apurados no Balanço Patrimonial.

SUPERÁVIT FINANCEIRO

[GLOSSÁRIO]

Diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais e as operações de créditos a eles vinculados.

BALANÇO GERAL DA UNIÃO

[REFLITA SOBRE A PRÁTICA]

Agora que você já conhece os demonstrativos aplicados ao setor público, acesse o sítio eletrônico da Controladoria Geral da União, procure a seção controle social/publicações e encontre o último Balanço Geral da União publicado. Faça uma breve análise da situação das contas públicas do Governo Federal por intermédio dos demonstrativos que você aprendeu.

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;

Para atendimento desses mandamentos legais, existe o mecanismo denominado destinação de recursos (DR) ou fonte de recursos (FR). Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, indica a sua finalidade, o que poderá ser verificado por este demonstrativo.

Nesse anexo, podem ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de maneira que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício.

Demonstrativo do Superávit/déficit financeiro

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO	
Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
TOTAL		

DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

[LEITURA COMPLEMENTAR]

Pesquise a Parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Essa parte do manual traz as demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público e está disponível no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_V_-_DCASP.pdf>.

Lei de Responsabilidade Fiscal

Os temas desta unidade são pautados na responsabilidade fiscal, na transparência e no equilíbrio das contas públicas. Ao concluir o estudo desta unidade você irá compreender a composição do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Você irá conhecer também os limites das despesas com pessoal, dívida, garantia de valores e operações de crédito, que são dispostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Por fim, você terá conhecimento suficiente para analisar e interpretar os principais dispositivos da LRF que geram reflexos na Contabilidade Pública.



Lei de Responsabilidade **Fiscal**

A Lei nº 4.320/1964, por si só, não estabelece um regime de gestão eficaz com responsabilidade e transparência que seja capaz de garantir a continuidade do equilíbrio das contas públicas. Nesse contexto surge a Lei Complementar nº 101, de 2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe sobre os princípios básicos fundamentais para uma ação planejada e eficaz, relativa às normas gerais de Finanças Públicas. De acordo com Silva (2004, p. 18-19):

[...] a LRF representa um instrumento eficaz no auxílio aos governantes, quanto à gerência dos recursos públicos, primando por regras claras e precisas, que deverão ser aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, bem como em todas as esferas de governo, desde que relacionadas à gestão do patrimônio público, e gestão da receita e despesa públicas, bem como ao endividamento do setor público em geral.

Para garantir a eficácia do instrumento de controle social representado pela LRF, esta deve dispor de mecanismos como o da transparência, para garantir a correta aplicação das normas



de escrituração e consolidação das contas públicas. Torna-se necessário também, a criação de novos relatórios a serem gerados pelos gestores e a obrigatoriedade de sua ampla divulgação, através de publicações e de audiências públicas, para um efetivo controle da sociedade sobre a gestão do dinheiro público.

Outro importante mecanismo da LRF é a responsabilidade, pois esta enfatiza o dever do gestor em incentivar políticas para arrecadar o máximo permitido em Lei e somente gastar até o limite de sua arrecadação, obedecendo aos limites fixados por Lei. Assim dispõe a Lei nº 101/2000, no seu art. 11, “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação”.

A LRF estabelece limites para o endividamento, para as despesas de pessoal, evidencia as condições para a renúncia da receita e para a criação de despesas de caráter continuado, orienta a consecução de uma gestão dos recursos públicos de forma equilibrada e para a correção de desvios.

Para garantir a correta aplicação da LRF, esta exige que seja publicada uma gama de relatórios que evidenciam a correta aplicação das metas para a Administração Pública e permitem avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e do Legislativo. Tais relatórios estão divididos em dois grandes grupos: o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO).

Relatório de Gestão Fiscal - RGF

A LRF, em seu art. 54, determina que: “Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 o Relatório de Gestão Fiscal, [...]”. O relatório deve ser elaborado de acordo com a Portaria STN nº 407, de 20 de junho de 2011; este abrangerá todos os poderes e o Ministério Público e sua composição se dará, por meio de anexos.

No quadro a seguir encontra-se uma síntese do conteúdo previsto para o RGF, conforme a LRF, proposto por Platt Neto (no prelo):



Conteúdo do RGF:

I - comparativo com os limites dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo as despesas com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por ARO;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em 31/12;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1. liquidadas;
 - 2. empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41 da LRF;
 - 3. empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4. não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38 da LRF (relativo a operações de crédito).

Síntese do conteúdo do RGF

Fonte: Platt Neto (no prelo).

A elaboração do RGF deve seguir estritamente os prazos para publicação, que são definidos na LRF e nas portarias do STN. A seguir, apresenta-se um quadro com os prazos para publicação do RGF.

Prazos para publicação do RGF:

- Emitido ao final de cada quadrimestre (art. 54).
- Publicado até 30 após o encerramento do período a que corresponder (art. 55).
- É facultado aos Municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar por divulgar semestralmente o RGF (art. 63).
- Existe no Manual de Elaboração do RGF, emitido pela STN/MF, uma série de quadros com prazos para publicação para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo as variações para municípios com população inferior a 50 mil habitantes.

Prazos para publicação do RGF

Fonte: Adaptado de Platt Neto (no prelo).

O RGF, portanto, é um relatório que deve ser emitido pelos titulares de cada poder e órgão, no prazo estabelecido. A LRF impõe a divulgação deste relatório, prevendo amplo acesso ao público inclusive por meio eletrônico.

A LRF prevê sanções para o descumprimento dos prazos de publicação do RREO e do RGF, sujeitando o ente à vedação de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO

O RREO é relatório previsto no § 3º, do art. 165 da Constituição Federal, e abrange todos os Poderes e órgãos. A LRF determina que este deve ser publicado trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A Seguir apresenta-se um quadro com a síntese do RREO proposto por Platt Neto (no prelo):

Conteúdo do RREO:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

Acompanharão ainda:

I - apuração da RCL, sua evolução, assim como a previsão de

seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

O RREO referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da CF/88;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Síntese do conteúdo do RREO

Fonte: Adaptado de Platt Neto (no prelo).

Pode-se perceber que todos os demonstrativos do RREO e do RGF, exigidos pela LRF, convergem ao pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal: a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Através da publicação dos demonstrativos supracitados, os cidadãos, bem como os órgãos fiscalizadores, podem exigir dos gestores a correta aplicação dos recursos.



Receita Corrente Líquida

O conceito de Receita Corrente Líquida - RCL é muito importante para a operacionalização de todos os limites legais da LRF, pois a RCL serve de parâmetro para todos estes.

O inciso IV do artigo 2º da LRF apresenta o conceito de RCL, bem como a forma de apurar os valores em questão:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

[...]

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Com base no artigo supracitado nota-se que a RCL é composta somente por receitas correntes e que as deduções citadas nas alíneas para a apuração da RCL, visam excluir do cálculo os valores não disponíveis aos entes públicos.



Outro fato importante é que a RCL é calculada para um período de um ano, mas que a apuração pode não coincidir com o ano civil, enfatizando ainda mais que a RCL é apenas um parâmetro para estabelecer os limites legais da LRF.

A metodologia para a apuração da RCL é definida no Manual de Demonstrativos Fiscais. Para o ano de 2012 foi instituído pela portaria STN nº 407 de 20 de junho de 2011. A metodologia é apresentada na parte em que o Manual apresenta o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida que representa o anexo III do RREO.

A RCL é utilizada como base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF, entre eles os limites da despesa com pessoal, dívida consolidada, garantias e valores, operações de crédito e serviços de terceiros.

Os limites estabelecidos pela LRF

O artigo 1º da LRF traz o que podemos chamar de objetivo desta lei: “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. O parágrafo 1º do mesmo artigo define o que a lei pressupõe como responsabilidade na gestão fiscal:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 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.

Nota-se que, no artigo supracitado, o legislador já menciona os limites como mecanismos importantes a serem cumpridos pelos gestores públicos na busca pela gestão fiscal equilibrada.

Apresenta-se a seguir os limites dispostos na LRF que compõe o



Anexo VII da LRF - Demonstrativo dos Limites:

a) Despesas com pessoal:

As despesas com pessoal merecem destaque nas finanças dos entes públicos brasileiros, pois representam o maior volume de gastos do setor público. A Administração Pública não deve ter toda sua receita comprometida com a folha de pagamento, pois isso acarretaria em falta de investimento em setores tão demandados pela sociedade como educação, saúde, transporte e outros.

Sendo assim a LRF impôs os limites da despesa com pessoal de cada ente da federação em seu artigo 19:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, 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).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional no 19;

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;



c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

O artigo supracitado apresenta os limites e a forma de apuração do total da despesa com pessoal em cada ente da federação, mas a LRF, além disso, estabelece a forma de controle do cumprimento dos limites impostos quando em seu artigo 22 estabelece que a verificação dos limites será feita de forma quadrimestral, ou seja, o demonstrativo dos limites deverá ser publicado no RGF.

De acordo com a LRF, a despesa com pessoal do Município não pode ultrapassar 60% da RCL, assim distribuídos: 54% para o Executivo municipal e 6% para o Legislativo, incluindo Tribunal de Contas. Existem ainda dois limites de gastos com pessoal. O denominado “**limite de alerta**”, estabelecido em 90% do limite legal. Ou seja, quando o Executivo atingir 48,6% da RCL, cabe ao **Tribunal de Contas** alertar sobre o fato. O outro é o “**limite prudencial**”, que chega a 95% do limite legal (51,3% da RCL). Se o chefe do poder verificar que ultrapassou os limites estabelecidos, deve tomar providências para eliminar o percentual excedente (se enquadrar) no prazo de dois quadrimestres, sendo que deverá ser eliminado pelo menos um terço do excedente no primeiro quadrimestre.

b) Limites da Dívida

A dívida pública consolidada é outro ponto que merece muita atenção dos gestores e controladores públicos. Na União, as despesas com a dívida pública representam o maior volume de gastos, além disso, o controle da dívida pública é fundamental para manter o equilíbrio das contas públicas e a qualidade da gestão fiscal dos entes. O inciso I do artigo 29 da LRF define dívida pública consolidada com “montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses”.

Os limites para a dívida pública consolidada não foram definidos pela LRF, mas esta lei estabelece quem tem a competência para propor os limites e aprová-los:

LIMITE DAS DESPESAS COM PESSOAL

[SAIBA MAIS]

O Art. 20 da LRF traz a repartição do limite das despesas com pessoal entre os poderes dos entes federativos. O limite é estabelecido com base na RCL:

I - na esfera federal: a) 2,5% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; b) 6% para o Judiciário; c) 40,9% para o Executivo, d) 0,6% para o Ministério Público da União; II - na esfera estadual: a) 3% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% para o Judiciário; c) 49% para o Executivo; d) 2% para o Ministério Público dos Estados; III - na esfera municipal: a) 6% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% para o Executivo.

LIMITE PRUDENCIAL

[GLOSSÁRIO]

Chama-se de limite prudencial o percentual de 95% (noventa e cinco por cento) do limite máximo de gastos com determinado tipo de despesa.

LIMITE DE ALERTA

[GLOSSÁRIO]

Chama-se de limite de alerta o percentual de 90% (noventa por cento) do limite máximo de gastos com determinado tipo de despesa. No caso das despesas com pessoal, o Tribunal de Contas deve verificar, a cada quadrimestre, os cálculos dos limites de despesa de cada Poder/órgão. Caso o montante dessa despesa ultrapasse 90% (noventa por cento) do limite, o Tribunal deverá emitir alerta ao respectivo Poder/órgão.

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I - Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; [...]

Até o mês de setembro de 2011 não havia resoluções do Senado Federal que regulamentassem o artigo supracitado, ou seja, depois de onze anos da vigência da LRF, esta lei ainda possui importantes dispositivos de controle que ainda não foram regulamentados e que podem por em risco o equilíbrio fiscal dos entes da federação.

c) Garantias de valores

As garantias são operações em que um ente público assume responsabilidade solidária em operações de crédito efetuadas por outro ente público, caso este se torne inadimplente. O artigo 40 da LRF estabelece as condições para a concessão de garantias e contragarantias por parte dos entes públicos:

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte:

I - não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;

II - a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida. [...]

§ 5º É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal. [...]

§ 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento. [...]

A leitura do artigo supracitado deixa claro que a LRF visa o controle das operações de garantias equiparando-as às operações de créditos. Esse fato pode ser percebido quando a LRF dispõe que a concessão de quaisquer garantias em operações de crédito está sujeita às normas do art. 32, que dispõe sobre os limites e condições das operações de crédito.

Os limites para a dívida pública consolidada não foram definidos pela LRF, mas esta lei estabelece que quem tem a competência para estabelecê-los é o Senado Federal. A regulamentação desse dispositivo foi feita pela resolução 48/2007 do Senado Federal que estabelece no caput do artigo 9º: “O montante das garantias concedidas pela União não poderá exceder a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida.”.

d) Operações de crédito

A LRF define operações de crédito no inciso III do artigo 29:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições: [...]

III - 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;

Os limites para a dívida pública consolidada não foram definidos pela LRF, mas esta lei estabelece que quem tem a competência para propor os limites é o Presidente da República e o Senado Federal tem competência para aprová-los:

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I - Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; [...]

Conforme apresentado no artigo anterior, o inciso VII do artigo 52 da Constituição Federal estabelece que cabe ao Senado Federal: “dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal.”.



A regulamentação desse dispositivo foi feita pela resolução 48/2007 do Senado Federal que estabelece no caput do artigo 7º: “o montante global das operações de crédito realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4º.”.

e) Restos a pagar

Os restos a pagar são despesas empenhadas que não foram pagas até a data do encerramento do exercício financeiro em que foram empenhadas. De acordo com o artigo 36 da Lei 4.320/1964, “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.”.

As despesas processadas são aquelas que já foram liquidadas, ou seja, o bem já foi entregue e/ou a obra ou prestação do serviço já foram concluídas, restando apenas o pagamento aos fornecedores. Já as despesas não processadas são aquelas que ainda não foram liquidadas.

A LRF dispõe sobre os restos a pagar no artigo 42:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

O artigo 42 traz, portanto, um limite para os restos a pagar, ou seja, estes só estão autorizados, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, se houver disponibilidade de caixa para atender o seu total cumprimento. Assim a LRF visa pôr fim em um dos maiores problemas para as finanças públicas que é o desequilíbrio financeiro das contas públicas.

Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

A regulamentação das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado está prevista no art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação



legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio. [...]

O objetivo da normativa referente às Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado é criar um mecanismo de compensação, contribuindo para o equilíbrio fiscal, pois condiciona a geração de despesas à comprovação de que as metas fiscais não serão afetadas e à compensação dos efeitos financeiros da lei.

Resultado Nominal e Resultado Primário

A LRF cita, em alguns dos seus artigos, o cumprimento de metas de resultado primário e nominal, conforme apresentados abaixo:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido: [...]

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º. [...]

Mas o que é resultado primário? **O resultado primário é obtido pela diferença entre receitas e despesas não financeiras**, ou seja, as receitas e despesas governamentais, excluindo-se da conta as receitas e despesas com juros. Quando essa diferença apresenta um resultado positivo, chama-se superávit primário; caso seja negativa, chama-se déficit primário. O superávit primário indica quanto o governo economizou em um determinado período de tempo, visando ao pagamento de juros sobre a sua dívida.

DESPESA OBRIGATÓRIA DE CARÁTER CONTINUADO

[LEMBRE-SE]

A Despesa Obrigatória de Caráter Continuado é a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

RESULTADO PRIMÁRIO

[REFLITA SOBRE A PRÁTICA]

Você aprendeu que o resultado primário indica quanto o governo economizou visando ao pagamento de juros sobre a sua dívida. Agora que você conhece esse indicador, pesquise na internet o resultado primário do Governo Federal referente à apuração dos últimos 3 exercícios. De acordo com o resultado de sua pesquisa você pode concluir que o Governo Federal está conseguindo reduzir sua dívida?

ENTENDENDO A LRF

[LEITURA COMPLEMENTAR]

DEBUS, Ilvo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Lei Complementar 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2º ed. Atual. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>.

Já o Resultado nominal é obtido pela diferença entre todas as receitas e todas as despesas de um determinado período, incluindo os juros e o principal da dívida e ainda acrescentando as receitas financeiras.

O resultado nominal e primário são mencionados na LRF como metas de resultado a serem incluídos no anexo de metas fiscais.



Considerações Finais

Chegamos ao final da disciplina Contabilidade Pública. Neste momento, você deve refletir sobre o quanto aprendeu ao longo desta disciplina, pois você adquiriu conhecimento sobre a Contabilidade Pública e sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF sob a ótica Contábil.

Iniciamos o aprendizado discutindo o objeto, objetivo e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Os princípios e normas contábeis também foram temas de nossas discussões. Em um segundo momento, aprendemos a classificar as receitas e despesas públicas e também a identificar os restos a pagar e as despesas de exercícios anteriores.

Agora você já conhece o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e também as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Você utilizará as técnicas da análise dos relatórios contábeis em sua atuação profissional e também como instrumento para o exercício do controle social dos gastos públicos, afinal você é um cidadão e tem o dever de zelar pela correta aplicação dos recursos públicos.

A expectativa da equipe responsável pela produção deste material é que esta Unidade Curricular tenha contribuído para a sua formação profissional e que você utilize este conhecimento para ajudar a construir uma Administração Pública mais transparente e responsável.

Bom trabalho!

Sucesso!



Sobre o Autor

[Fabiano Domingos Bernardo]

Mestrando em Contabilidade no Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). É Especialista em Gestão Pública pela Universidade Cândido Mendes – RJ. Graduado em Ciências Contábeis pela UFSC. Atua como Professor das disciplinas de Contabilidade Pública, Contabilidade Geral e Orçamento Público no Curso Preparatório para Concursos Públicos da Escola de Carreira Pública (ECP) - Unidade Florianópolis. Na Faculdade Energia em Florianópolis/SC leciona as disciplinas Contabilidade Pública, Filosofia e Ética Profissional e Normas Contábeis. No Cargo de Contador do Ministério da Saúde atuou na função de Gestor Financeiro do Núcleo Estadual do Ministério da Saúde em Santa Catarina e Analista em Auditoria do Sistema Único de Saúde (SUS) - área de controle interno de recursos - vinculado ao Departamento Nacional de Auditoria do SUS (DENASUS). Atualmente é Contador do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes – DNIT, lotado na Superintendência Regional do DNIT em Santa Catarina.

Referências

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 out. 2013.

BRASIL, **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 13 set. 2013.

BRASIL, **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 set. 2013.

BRASIL, **Lei n.º 810, de 06 de setembro de 1949**. Define o Ano Civil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1930-1949/L810-49.htm>. Acesso em: 13 out. 2013.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966** – Código Tributário Nacional (CTN). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 23 mar. 2009.

BRASIL, **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 13 set. 2013.

BRASIL, **Resolução nº 48 de 21 de dezembro de 2007**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=256626&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=ATU>>. Acesso em: 10 out. de 2011.

BRASIL, **Portaria Interministerial nº 338, de 26 de abril de 2006**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf>. Acesso em: 22 de mar. de 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição 2015. Brasília, 2014. 183 p.

BRASIL, **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 13 out. 2013.



BRASIL, **Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002**. Disponível em: <https://www.convenios.gov.br/portal/arquivos/Port_448_2002.pdf>. Acesso em: 13 out. 2013.

BRASIL, **Portaria STN nº 407 de 20 de junho de 2011** (4ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PorSTN407_2011MDF.PDF>. Acesso em: 10 out. 2011.

BRASIL, **Portaria STN nº 634, de 19 de dezembro de 2013**. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 14 set. 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 603 p.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus, 2007. 720p.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952p.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública. 2ª ed. rev. e atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. 1033p.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: do Autor, 1988.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade -Técnicas Aplicadas ao Setor Público**. I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto Público. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_NBCT_SP.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.1131, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 05 jul. 2014.



CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.1132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 05 de jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 15 jul. 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. São Paulo: Atlas. 10. ed. 2008.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública II:** Livro didático da disciplina – curso de graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, (no prelo). 174p.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. **Plano de contas aplicado ao setor público.** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/plano-de-contas-da-uniao>>. Acesso em: 14 set. 2014.



SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/manuais-de-contabilidade>>. Acesso em: 14 set. 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

