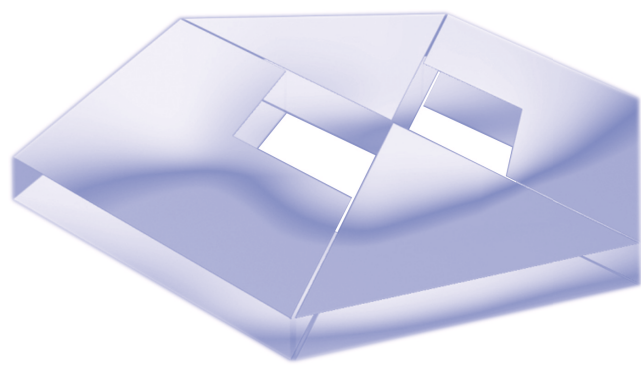


Bacharelado em

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



Contabilidade Aplicada ao Setor Público

*Rosaura Haddad Barros
Francisco Glauber Lima Mota*

*Atualização e Revisão
Rosaura Haddad Barros
Mírian Patrícia Amorim*



2017. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.



Esta obra está licenciada nos termos da Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-Compartilha Igual 3.0 Brasil, podendo a OBRA ser remixada, adaptada e servir para criação de obras derivadas, desde que com fins não comerciais, que seja atribuído crédito ao autor e que as obras derivadas sejam licenciadas sob a mesma licença.

B277c Barros, Rosaura Haddad,
Contabilidade aplicada ao setor público / Rosaura Haddad Barros, Francisco Glauber Lima Mota; atualização e revisão Rosaura Haddad Barros, Mírian Patrícia Amorim. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC, 2017.
165 p. : il.

Inclui referências
Bacharelado em Administração Pública
ISBN: 978-85-7988-328-6

1. Contabilidade pública. 2. Administração financeira. 3. Orçamento.
4. Educação a distância. I. Mota, Francisco Glauber Lima. II. Amorim, Mírian Patrícia. III. Título.
CDU: 657

Catálogo na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Rosaura Haddad Barros
Francisco Glauber Lima Mota

Atualização e Revisão
Rosaura Haddad Barros
Mírian Patrícia Amorim



2017

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS

Universidade Federal de Santa Catarina

AUTORES DO CONTEÚDO

Rosaura Haddad Barros

Francisco Glauber Lima Mota

REVISÃO E ATUALIZAÇÃO

Rosaura Haddad Barros

Mírian Patrícia Amorim

EQUIPE TÉCNICA – UFSC

Coordenação do Projeto

Marilda Todescat

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos

Denise Aparecida Bunn

Projeto Gráfico

Adriano Schmidt Reibnitz

Annye Cristiny Tessaro

Editoração

Cláudio José Girardi

Revisão Textual

Claudia Leal Estevão

Capa

Alexandre Noronha

Créditos da imagem da capa: extraída do banco de imagens Stock.xchng sob direitos livres para uso de imagem.

SUMÁRIO

Apresentação	7
--------------------	---

Unidade 1 — Conceitos Orçamentários e Financeiros

Orçamento Público.....	11
Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal	15
Princípios Orçamentários	19
Créditos Orçamentários e Adicionais	21
Descentralização Orçamentária.....	23
Programação Financeira.....	25
Descentralização Financeira (Liberação)	27

Unidade 2 — Teoria Geral do Estado

Receitas.....	37
Ingressos Orçamentários	40
Ingressos Extraorçamentários.....	41
Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas	42
Classificações da Receita Orçamentária	43
Etapas da Receita Orçamentária.....	46
Despesas	49
Dispêndios Orçamentários	51
Dispêndios Extraorçamentários.....	51
Classificações da Despesa Orçamentária.....	52
Natureza da Despesa Orçamentária	53
Etapas da Despesa Orçamentária	54

Unidade 3 — Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	67
Conceitos	70
Objetos.....	72

Regimes Orçamentário e Contábil	74
Informações Contábeis	75
Exercício Financeiro	77
Campo de Aplicação	77
Avaliação de Itens Patrimoniais.....	79
Classificação dos Fatos Contábeis Públicos.....	80
Variações Patrimoniais.....	84
Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias.....	86
Natureza da Informação	88
Atributos da Conta Contábil	89
Atributos Conceituais das Contas Contábeis	90
Atributos Legais da Conta Contábil	91

Unidade 4 — Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	101
Conceito, Objetivos e Composição do Plano de Contas.....	103
Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal.....	104
Codificação das Contas	106
Contas de Controle.....	108
Consolidação das Contas	109

Unidade 5 — Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.....	115
Balanço Orçamentário.....	118
Balanço Patrimonial	123
Entendendo o Balanço Patrimonial.....	130
Balanço Financeiro.....	147
Estrutura do Balanço Financeiro.....	147
Análise do Balanço Financeiro.....	150
Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	152
Referências.....	158
Minicurriculo	161

APRESENTAÇÃO

Caro estudante!

Seja bem-vindo à disciplina *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*.

No curso de Graduação em Administração Pública, você iniciou o estudo da Ciência Contábil com a disciplina *Contabilidade Geral*, aprendendo sobre patrimônio, sua composição, suas variações; conceitos contábeis; plano de contas; registros contábeis dos fatos administrativos; demonstrações contábeis; e legislação básica.

Neste semestre, você, futuro (ou já) administrador público, aprenderá que a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* é um dos ramos da Ciência Contábil e verá como ela funciona, dada a necessidade de os entes da federação coletarem, registrarem, acompanharem e fiscalizarem todos os atos e fatos que envolvam o patrimônio público.

Para entender melhor a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, além do conhecimento básico de contabilidade geral, você precisará de noções de orçamento público e de sua execução orçamentária e financeira. Por isso, nesta disciplina, estudaremos alguns conceitos básicos dessa matéria com a intenção de nivelar a linguagem com a qual você terá contato.

Ao longo do seu estudo, você ainda observará a relação da *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* com o controle do orçamento e do patrimônio público, cabendo a esta disciplina elucidá-lo sobre o acompanhamento dos atos e dos fatos praticados pelo administrador, com a finalidade maior de contribuir para o processo decisório.

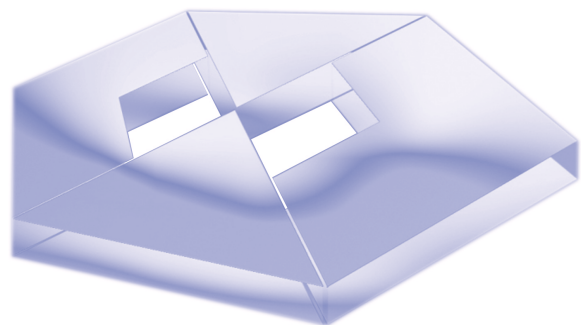
Desejamos a você sucesso em sua graduação!

*Professoras Rosaura Haddad Barros e
Mírian Patrícia Amorim*



UNIDADE 1

CONCEITOS ORÇAMENTÁRIOS E FINANCEIROS



OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Demonstrar conhecimentos sobre conceitos relacionados às Finanças Públicas e ao Direito Financeiro – orçamento público, instrumentos de Planejamento na Administração Pública federal e ciclo orçamentário –, indispensáveis à utilização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta de controle da gestão.
-

ORÇAMENTO PÚBLICO

Caro estudante,

Nesta Unidade, estudaremos o significado de orçamento público, sua importância como instrumento do planejamento governamental e sua vinculação com a contabilidade pública, além da legislação básica e da atual que regem essa matéria. Apresentaremos alguns conceitos para facilitar sua compreensão sobre as contabilidades orçamentária, financeira e patrimonial, que diferem em vários aspectos da contabilidade geral, principalmente em relação aos lançamentos contábeis e às suas demonstrações.

Abordaremos os aspectos constitucionais do orçamento, os princípios orçamentários, os créditos adicionais, o ciclo orçamentário e as descentralizações orçamentária e financeira, que irão servir de base para a assimilação das próximas Unidades. Portanto, a finalidade desta Unidade é demonstrar que a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público* apresenta particularidades em relação à *Contabilidade Geral*, a começar pelos conceitos orçamentários que ensejarão registros contábeis próprios, de controle e de avaliação, que significam um importantíssimo instrumento para a Administração Pública e a sociedade.

Leia com atenção esta Unidade e realize as atividades que estão indicadas ao seu final. Em caso de dúvidas, contate seu tutor, pois esclarecê-las colaborará com a construção do seu conhecimento. Bons estudos!

Você já se perguntou o que o Governo faz com os impostos, as taxas e os serviços que são pagos pelos cidadãos? O dinheiro proveniente dessas fontes é bem aplicado? Os gastos são realizados aleatoriamente ou existe um planejamento? Quais são as prioridades da sociedade? O que é mais importante: saúde, educação, habitação ou saneamento?

O orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública, sendo utilizado pelos Governos para organizar os recursos financeiros.

De acordo com o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, o objetivo das entidades públicas é prestar serviços à sociedade, e não obter lucros e gerar retornos financeiros aos investidores (BRASIL, 2016).

Inicialmente, você deve relacionar o orçamento à ideia de planejamento. Isso porque o Governo, todos os anos, deve elaborar um documento que demonstre o que pretende arrecadar e como tal arrecadação será aplicada. Para tanto, precisa vincular a aplicação desses recursos a metas e a programas necessários para atender à demanda da sociedade ou para solucionar uma dificuldade diagnosticada.

Para facilitar sua compreensão, vamos fazer uma analogia: um casal que deseja um casamento próspero resolve acompanhar, com clareza, todos os aspectos relacionados à receita e à despesa da família. Esse casal cria, então, a Lei de Responsabilidade Matrimonial, com o propósito de contribuir para a transparência das contas da família e para o fornecimento de informações qualitativas aos usuários envolvidos: o casal e seus filhos. Para isso, iniciam o registro e a evidenciação do orçamento familiar em um único documento, a ser submetido à aprovação de todos os interessados, no qual serão relacionadas todas as receitas e as despesas que devem ser controladas desde a aprovação até sua execução e estabelecem o exercício financeiro de um ano, coincidente com o ano cível, ao fim do qual devem prestar contas de todos os recursos movimentados.

Nessa nova rotina orçamentária, o casal começa listando as várias **fontes de recursos (ou origens = de onde vêm)** das quais esperam receber dinheiro: salários, prestação de serviços a terceiros, aluguéis de imóveis, juros e rendimentos de aplicações financeiras, empréstimos bancários ou “cheque especial”, venda do carro etc.; e associando os gastos que devem ser objeto das **aplicações (para onde vão) desses recursos**. Esses são os **aspectos orçamentários** da gestão dos recursos da família. Além disso, o orçamento terá receitas estimadas e despesas fixadas que todos devem observar, por força da Lei de Responsabilidade Matrimonial.

À medida que o dinheiro for arrecadado, a família deverá fazer pagamentos das despesas incorridas (efetivadas) como as de combustível, de manutenção do carro, de compra do material de construção da futura casa própria e, talvez, de concessão de um empréstimo a um cunhado. Para que não haja gastos maiores do que as arrecadações que possam comprometer a solvência da família, todos devem estar de olho nos **aspectos financeiros** da execução orçamentária.

O cuidado na evidenciação dos **aspectos patrimoniais** se dará quando a família registrar todos os fatos ocorridos durante o exercício financeiro que alterem o patrimônio e suas finanças, de acordo com o regime de competência que, de uma forma simplificada, pode ser entendido como registrar todas as receitas auferidas, ainda que não tenham sido recebidas; e todas as despesas incorridas, mesmo que não tenham sido pagas. Ao final do exercício, a família deverá demonstrar o resultado da execução orçamentária, financeira e patrimonial, prestando contas da sua gestão sob a ótica da Lei de Responsabilidade Matrimonial.

De uma forma bem simplista, essa situação faz uma analogia com a *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*.

Atenção! O orçamento não pode ser compreendido apenas pelo fator financeiro. O orçamento deve estar vinculado às atividades de planejamento, pois este é um modo de materializá-lo, ou seja, de estabelecer de forma discriminada todas as fontes e as aplicações de dinheiro.

O orçamento público é um documento que dá autorização para receber e para gastar recursos financeiros. A receita e a despesa assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Como o orçamento público trata de recursos financeiros públicos, é necessário que a aplicação desses

recursos esteja prevista em lei e que sejam prestadas informações com qualidade e de forma amigável, possibilitando o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos governos Federal, Estaduais, Distrital e Municipais (BRASIL, 2016, p. 32).

Sanches (*apud* FEIJÓ; CARVALHO; RIBEIRO, 2015, p. 28) registrou a evolução do conceito de orçamento público com a seguinte definição:

Documento que prevê as quantias em moeda que, num período determinado (normalmente um ano), devem entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas públicas) com especificação de suas principais fontes de financiamentos e das categorias de despesa mais relevantes. Usualmente formalizada através de lei, proposta pelo Poder Executivo e apreciada pelo Poder Legislativo na forma definida na Constituição [...]

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu artigo 2º, estabelece que:

A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

No Brasil, o orçamento reveste-se de formalidades legais constitucionais, o que faz com que todo planejamento público somente tenha validade depois de ser transformado em lei, na qual será prevista a receita a ser arrecadada e fixada a despesa a ser realizada. Por causa dessa rigidez legal, as despesas somente poderão ser realizadas se incorporadas ao orçamento.

Conheça o texto dessa lei na íntegra acessando: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 18 set. 2017.

Orçamento é uma peça autorizativa com a qual se atribui permissão ao Estado para o recebimento de recursos financeiros e a realização de gastos.

No Brasil, é utilizada, desde a edição da Lei n. 4.320/1964, a técnica do orçamento-programa, que é um sistema de planejamento, de programação e de orçamentação – modelo inicialmente introduzido nos Estados Unidos na década de 1950.

O conceito de orçamento público ficou claro para você? Caso você ainda tenha alguma dúvida, releia o texto e converse com seu tutor quantas vezes forem necessárias para o pleno entendimento do conteúdo, pois isso é muito importante para os estudos desta disciplina.

Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Federal

Como instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal, temos:

- ▶ O Plano Plurianual (PPA).
- ▶ A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- ▶ A Lei Orçamentária Anual (LOA).

A seguir, vamos explicar do que tratam cada um desses instrumentos. Se restar alguma dúvida, realize pesquisa na internet em portais do Governo e consulte seu tutor antes de continuar sua leitura desta Unidade.

A Lei Orçamentária Anual (LOA)

É importante que você saiba que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados à realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, que é de quatro anos. O PPA é doutrinariamente conhecido como o planejamento estratégico de médio prazo da Administração Pública brasileira que contém os projetos e as atividades que o Governo pretende realizar, ordenando suas ações e visando à consecução de objetivos e metas a serem atingidos em quatro anos, intercalado em dois mandatos, como podemos ver na Figura 1.

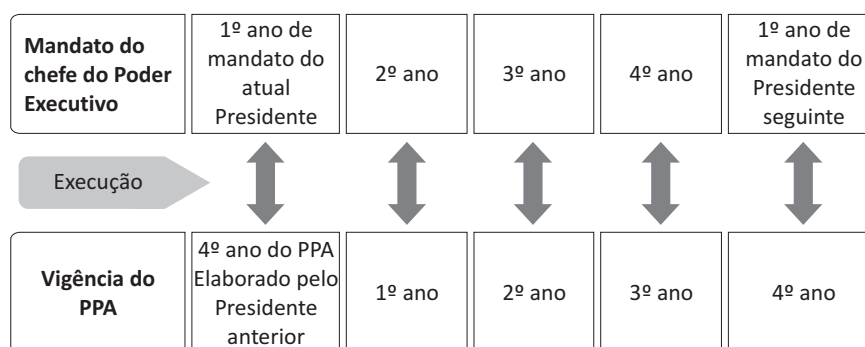


Figura 1: Execução do PPA
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

O texto da Constituição da República Federativa do Brasil encontra-se disponível no endereço: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 set. 2017.

A **Constituição da República Federativa de 1988**, em seu artigo 165, parágrafo 5º, estabelece as três esferas de orçamento que compreendem a LOA: fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social.

As esferas orçamentárias fiscal e de seguridade social seguem os ditames da Lei n. 4.320/1964, e a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece aos regulamentos voltados para a área privada.

A seguridade social compreende, segundo o artigo 194 da Constituição da República Federativa, “[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à assistência social e à previdência social.” (BRASIL, 1988, art. 194).

O orçamento fiscal, por sua vez, contém os gastos gerais das unidades da Administração Direta e Indireta como: pessoal, custeio (material, serviços *etc.*), investimentos, juros, amortização da dívida pública.

O Plano Plurianual (PPA)

O *caput* do artigo 165 da Constituição Federal determina também que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão, além dos orçamentos anuais, o PPA e as diretrizes orçamentárias.

A lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA introduziu aperfeiçoamentos que objetivam, entre outros fins:

- ▶ organizar programas para melhor equilíbrio entre custo, qualidade e prazo;
- ▶ assegurar compatibilidade com a orientação estratégica e com os recursos disponíveis;
- ▶ proporcionar alocação de recursos nos orçamentos compatibilizados com os planos;
- ▶ melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública (custo/resultado);
- ▶ estimular parcerias internas e externas;
- ▶ permitir avaliação do desempenho físico e atingimento dos objetivos;
- ▶ criar condições para aperfeiçoamento constante, quanto à qualidade e à produtividade;
- ▶ oferecer elementos para que os controles interno e externo possam relacionar a execução física e financeira com os resultados da atuação do governo;
- ▶ explicitar a distribuição regional das metas e dos gastos;

- ▶ dar perfeita transparência à aplicação dos recursos e aos resultados obtidos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO, que é anual como a LOA, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da Constituição Federal, deverá:

- ▶ compreender as metas e as prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- ▶ orientar a elaboração da LOA;
- ▶ dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- ▶ estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO é fundamental no processo orçamentário por se constituir em elo entre o PPA e a LOA, como mostra a Figura 2.



Figura 2: Elo entre os instrumentos de planejamento na Administração Pública Federal
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

A LDO estabelece, entre os programas incluídos no PPA, aqueles que terão prioridade na programação e na execução do orçamento subsequente.


Devemos ainda nos lembrar de que, segundo o parágrafo 4º do artigo 166 da Constituição Federal, as emendas ao projeto da LDO não poderão ser aprovadas se forem incompatíveis com o PPA.

Princípios Orçamentários

Agora, veremos que o orçamento, por ser um instrumento de controle do Governo, requer dos responsáveis pela elaboração orçamentária observância das regras, isto é, das linhas norteadoras de ação, as quais chamamos de princípios.

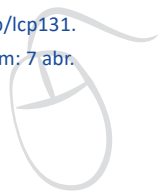
Esses princípios estão definidos na Constituição Federal, na Lei n. 4.320/1964 e na Lei Complementar n. 101, ou **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**, de 4 de maio de 2000. Tratam-se de princípios considerados básicos para a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, válidos para todos os poderes e as esferas governamentais. São eles:

- ▶ **Unidade, ou Totalidade:** previsto, de forma expressa, pelo *caput* do artigo 2º da Lei n. 4.320/1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – com a finalidade de evitar múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Dessa forma, todas as receitas previstas e as despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a LOA.
- ▶ **Universalidade:** determina que todas as receitas e as despesas constem na LOA. Esta permite o conhecimento e a prévia autorização para a realização da receita e da despesa, impedindo que o executivo realize qualquer operação financeira sem autorização orçamentária.
- ▶ **Anualidade:** determina que o orçamento deva ser elaborado e autorizado com periodicidade anual, coincidindo o exercício financeiro com o ano civil.
- ▶ **Equilíbrio:** determina que o montante das despesas fixadas não possa ser superior ao da receita prevista. Deve ser utilizado mecanismo para limitação e controle das despesas.



Conheça a íntegra do texto da Lei de Responsabilidade Fiscal acessando: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 mar. 2017.

Conheça os instrumentos de transparência da gestão fiscal relacionados nos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> e a Lei Complementar n. 131, de 27 de março de 2009, que dá nova redação ao referido artigo 48, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acessos em: 7 abr. 2017.



- ▶ **Exclusividade:** determina que a lei orçamentária não contenha dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. A exceção ocorre nos casos de autorização para abertura de créditos suplementares e de contratações de operações de créditos ainda por antecipação da receita.
- ▶ **Programação:** determina a vinculação necessária à ação governamental planejada.
- ▶ **Legalidade:** determina a subordinação da Administração Pública às prescrições legais orçamentárias.
- ▶ **Orçamento Bruto:** determina que as parcelas das receitas e das despesas devam ser incluídas no orçamento pelos seus totais, sem quaisquer deduções.
- ▶ **Não Afetação da Receita:** veda a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, ressalvadas às exceções admitidas no artigo 167, parágrafo 4º, da Constituição Federal. Aplica-se apenas aos impostos, e não aos demais tributos.
- ▶ **Especificação, ou Especialização:** preconiza a identificação detalhada da receita e da despesa para que não figurem de forma global (BRASIL, 1988, 1964, 2000).
- ▶ **Transparência:** preconiza que o orçamento deva ser divulgado de forma ampla à sociedade, bem como devam ser publicados relatórios sobre a execução orçamentária e a **gestão fiscal** e disponibilizadas a qualquer pessoa informações acerca da arrecadação da receita e da execução da despesa.
- ▶ **Proibição do Estorno das Verbas:** veda ao administrador público transpor, remanejar ou transferir recursos sem autorização. Assim, no caso de dotação orçamentária insuficiente ou de carência de recursos, esse administrador (Poder Executivo) deve recorrer à abertura de crédito adicional ou solicitar a transposição, o remanejamento ou a transferência, o que somente

deve acontecer com a autorização prévia do Poder Legislativo, conforme dispõe o inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal de 1988.

- ▶ **Quantificação dos Créditos Orçamentários:** veda a concessão ou a utilização de créditos ilimitados. Isso significa que quaisquer créditos orçamentários devem ser quantificados em moeda nacional, conforme expressa o inciso VII do artigo 167 da Constituição Federal.

Créditos Orçamentários e Adicionais

A LOA é fruto de um planejamento das atividades e dos projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos para atender às demandas da sociedade. No planejamento é autorizada (definida) a execução dos programas de governo a cargo de cada um dos órgãos. Essa autorização dada na lei orçamentária leva o nome de crédito orçamentário ou inicial.

Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, havendo a necessidade de redimensionar o planejamento anterior e de definir novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que irão alterar a lei existente, são conhecidas como créditos adicionais, ou leis de créditos adicionais.

De acordo com o artigo 40 da Lei n. 4.320/1964, os créditos adicionais “São autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.” (BRASIL, 1964) e são classificados em:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e

III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (BRASIL, 1964, art. 41).

Segundo o artigo 42 da Lei n. 4.320/1964, os créditos suplementares e especiais deverão ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo. Sobre a mesma matéria, a Constituição Federal, no artigo 167, parágrafo 5º, impõe vedação à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes. Essa abertura de créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para suportar a despesa e será precedida de exposição justificada (BRASIL, 1964, art. 43).

A Constituição Federal, em seu artigo 167, parágrafo 3º, estabeleceu, quanto aos créditos extraordinários, que sua abertura somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes como as decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública, e será autorizada por meio de medidas provisórias do Poder Executivo, fato previsto no artigo 62 da Constituição Federal, que delas dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo. No caso de crédito extraordinário, pode ser dispensada a indicação dos recursos disponíveis.

Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos no limite de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 167 da Constituição Federal.

*Você sabe como acontece a execução orçamentária e financeira?
Vamos explicar isso para você no tópico a seguir.*

Descentralização Orçamentária

Imagine um órgão público qualquer do Poder Executivo, do Legislativo ou do Judiciário. Agora, pense como seria se esse órgão, ao ter o orçamento dele aprovado, tivesse que licitar, contratar, empenhar (comprometer os créditos em favor do fornecedor), liquidar (receber os bens e/ou serviços) e pagar de forma centralizada? Certamente ficaria sobrecarregado diante de tal cenário. Da mesma forma, a realização das etapas descritas seria impraticável para alguns órgãos, como os da esfera federal, que têm unidades administrativas espalhadas por todo o Brasil. Existem órgãos com mais de 500 unidades em sua estrutura, tornando-se necessário descentralizar a execução orçamentária e financeira, visto que essas unidades têm um responsável, **o ordenador de despesas**, pela prática dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Cabe ao ordenador o papel de administrar a boa gestão dos recursos públicos de acordo com o planejamento aprovado na LOA. Uma vez publicada a LOA, a execução orçamentária deve ser acompanhada e realizada a programação financeira, conforme estabelecido pelo artigo 8º da LRF. No caso da União, depois da aprovação da LOA, devem ser lançadas as informações orçamentárias geradas pela **Secretaria de Orçamento Federal**, por meio do **Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP)**, no **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**, com a emissão automática do documento denominado **Nota de Dotação (ND)**, que cria o crédito orçamentário em todas as unidades orçamentárias de cada órgão. Entretanto, existe um grande número de unidades que realizam gastos e que, por conseguinte, necessitam de dotações também. De acordo com a regra geral, essas unidades administrativas recebem o orçamento por descentralização da unidade orçamentária.

A partir da dotação, o ordenador inicia a execução orçamentária, estando em condições de cumprir com suas atribuições, o que significa observar ciosamente as etapas da despesa orçamentária.

De acordo com Brasil (2016), as etapas da despesa orçamentária compreendem o **planejamento** e a **execução orçamentária**. Por sua vez, essas etapas se subdividem, respectivamente, da seguinte forma:

- ▶ **Etapa do planejamento:** contempla a fixação da despesa, as **descentralizações de créditos orçamentários** e a programação orçamentária e financeira.
- ▶ **Etapa da execução:** abrange o empenho, a liquidação e o pagamento, na forma prevista na Lei n. 4.320/1964.

*A seguir, enfatizaremos os tipos de **descentralização orçamentária**, sem desprezar os demais estágios da etapa de Planejamento.*

Descentralizações de Créditos Orçamentários

Quando efetivada uma movimentação de parte do orçamento – mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica –, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária, dizemos que houve uma descentralização de créditos orçamentários. Mas a descentralização de créditos orçamentários não deve ser confundida com transferências e transposições, pois estas, quando realizadas, **NÃO** alteram a programação nem o valor das dotações orçamentárias (créditos adicionais) e **NÃO** modificam a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na LOA ou em créditos adicionais.

Do processo de descentralização, surgem as figuras da **provisão** e do **destaque**:

- ▶ **Provisão, ou descentralização interna** – envolve unidades gestoras de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante do orçamento fiscal e da seguridade social.

- **Destaque, ou descentralização externa** – é realizada entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estruturas diferentes. Ou seja, a execução da despesa orçamentária se dará por órgão ou por entidade de estrutura administrativa distinta da descentralizadora.

Para fins didáticos, a consignação das autorizações às unidades setoriais de orçamento feita pelo órgão central do sistema de planejamento e orçamento – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) – é denominada de “Dotação”, ou “Fixação”, e pode ser entendida também como uma transferência de créditos orçamentários e adicionais que ocorre da seguinte forma:

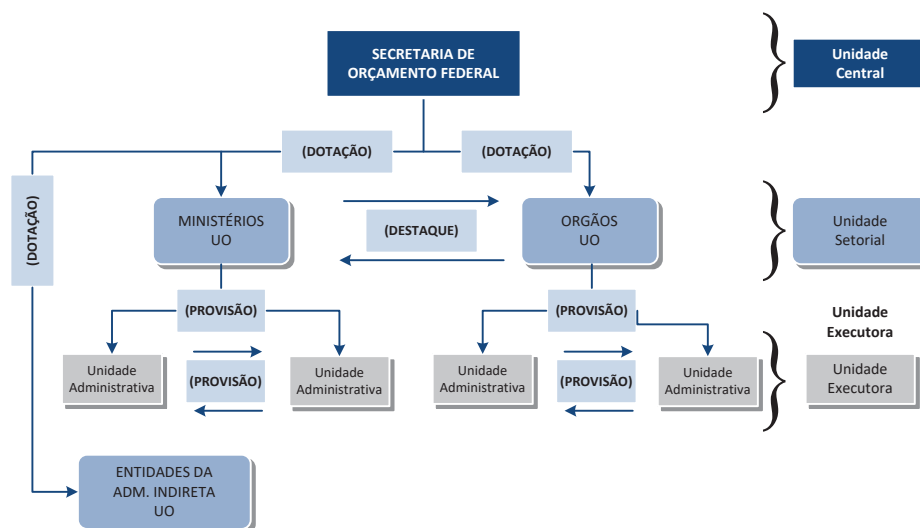


Figura 3: Transferência de créditos orçamentários e adicionais
 Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Programação Financeira

De acordo com Brasil (2016), a programação financeira equivale às ações de compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, que visam ao ajuste da despesa fixada às

novas projeções de resultados e ao ajuste da arrecadação. Trata-se de um procedimento necessário, pois, se houver frustração da receita estimada no orçamento, torna-se obrigatória a limitação de empenho e de movimentação financeira, com objetivo de atingir as metas de resultado primário e nominal previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem lastro financeiro. De acordo com Mota (2012), eventuais déficits resultantes da não adoção de procedimentos de programação financeira podem acarretar a busca de recursos complementares no mercado financeiro, situação que implica elevados encargos para o erário. Esses procedimentos estão definidos nos artigos 8º e 9º da LRF:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. [...]

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 subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000, arts. 8º–9º).

A programação financeira compreende os procedimentos referentes à solicitação, à aprovação e à liberação/ao recebimento de recursos financeiros de natureza orçamentária ou extraorçamentária, como consequência da aplicação do conceito de caixa único estabelecido:

- ▶ **Pelo artigo 56 da Lei n. 4.320/1964** – “O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria,

vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”.

- ▶ **Pelo artigo 92 do Decreto-Lei n. 200/1967** – “Com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, o Ministério da Fazenda promoverá a unificação de recursos movimentados pelo Tesouro Nacional através de sua Caixa junto ao agente financeiro da União”.
- ▶ **Pelo artigo 1º do Decreto n. 93.872/1986** – “A realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa”.
- ▶ **De acordo com Brasil (2016, p. 57)** – o recolhimento das receitas se dá pela “[...] transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei no 4.320, de 1964 [...]”.

Segundo Feijó, Carvalho e Ribeiro (2015, p. 279), a programação financeira é o planejamento da própria execução naquele exercício, em razão da previsão das receitas. Logo, ela tem por objetivo compatibilizar a realização da receita e a execução da despesa, observando as metas de resultados fiscais (primário e nominal) estabelecidas na LDO e fixando limites para a movimentação financeira e a emissão de empenho.

Descentralização Financeira (Liberação)


A execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros, com vistas ao atendimento e à realização das ações orçamentárias atribuídas a cada unidade setorial de orçamento. Como providência inicial da execução financeira, há a Programação Financeira (PF), que, segundo o artigo 48 da Lei n. 4.320/1964, tem o

objetivo de manter o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada durante o exercício financeiro, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Esses recursos devem ser descentralizados entre unidades do sistema de programação financeira por meio de liberações de cota, repasse e sub-repasse. Depois da solicitação e da aprovação, os recursos financeiros são descentralizados (liberados), assim como ocorre com os créditos orçamentários, entre as unidades que compõem o sistema de programação financeira vistos anteriormente.

De acordo com a **Macrofunção SIAFI 020303 – Programação e Execução Financeira** do “Manual SIAFI”, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (BRASIL, 2013), a movimentação de recursos entre as unidades do sistema de programação financeira é executada por meio de liberações de cotas, de repasses e de sub-repasses:

- ▶ **Cota:** é a primeira fase da descentralização financeira, caracterizada pela transferência dos recursos do órgão central de programação financeira para os órgãos setoriais do sistema. Isto é, ocorre quando a STN, órgão específico do Ministério da Fazenda, libera recursos financeiros vinculados ao orçamento para qualquer ministério ou órgão. Essa movimentação está condicionada, entre outros fatores, à efetiva arrecadação de recursos financeiros pelo Tesouro Nacional e ao montante dos compromissos financeiros assumidos pelos órgãos.
- ▶ **Repasse:** é a descentralização dos recursos financeiros vinculados ao orçamento, recebidos anteriormente da STN/MF sob a forma de “cota”, sendo de competência dos órgãos setoriais de programação financeira, que os transfere para outro órgão ou ministério. O repasse é caracterizado pela transferência de recursos financeiros entre órgãos de estruturas administrativas diferentes, ou seja, entre ministérios, e destina-se a atender ao pagamento dos gastos orçamentários. É a movimentação externa de recursos financeiros. Pode



Consulte a Macrofunção SIAFI 020303 em <<https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/02000/0/020300/020303>>. Acesso em: 22 set. 2017.

ocorrer entre órgãos da Administração Direta, ou desta para uma entidade da Administração Indireta, ou entre órgãos da Administração Indireta, bem como de uma entidade da Administração Indireta para um órgão da Administração Direta.

- ▶ **Sub-repasse:** é a descentralização de recursos financeiros vinculados ao orçamento realizada pelos órgãos setoriais de programação financeira para as unidades executoras (orçamentária ou administrativa) a eles vinculadas, ou seja, que faça parte da estrutura do ministério onde se encontra o Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF). O sub-repasse é a movimentação interna de recursos financeiros destinados ao pagamento das despesas orçamentárias.

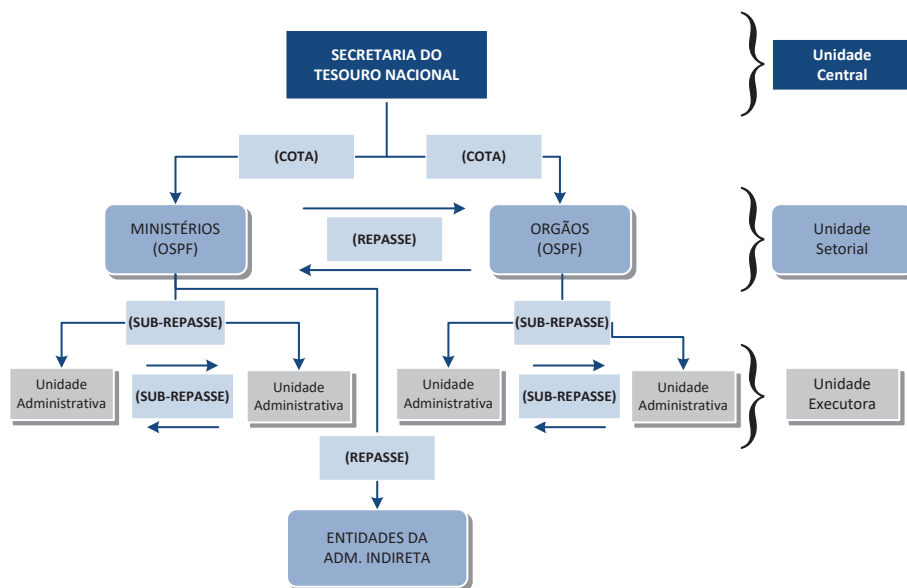


Figura 4: Sistema de programação financeira
 Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Enquanto a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e o MPOG consignam as “dotações” para as unidades orçamentárias, a STN libera recursos financeiros sob a forma de “cota financeira” para as mesmas unidades.

De acordo com os Procedimentos Contábeis Orçamentários descritos no “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016), a programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação. Esse é o modelo aplicado no âmbito do Governo Federal, sendo geralmente seguido pelos demais entes públicos.

Resumindo



Nesta Unidade, abordamos os conceitos básicos relacionados ao orçamento e seu importante papel na Administração Pública.

Conhecemos os três instrumentos básicos do planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Abordamos os princípios orçamentários (unidade ou totalidade, universalidade, anualidade, equilíbrio, exclusividade, programação, legalidade, orçamento bruto, não afetação da receita e especificação ou especialização, proibição do estorno das verbas e transparência) e a descentralização orçamentária e financeira para facilitar a compreensão das próximas Unidades, uma vez que, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os fatos são realizados de forma descentralizada, a partir do momento em que recebem limites orçamentários e financeiros.

Mencionamos as esferas do orçamento (fiscal, seguridade social e investimentos das estatais) e as ações ligadas à esfera da seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

Vimos que o PPA estabelece diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital e outras delas decorrentes e as relativas aos programas de duração continuada. E que a LDO compreende as metas e as prioridades da Administração Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração da LOA; dispõe sobre as alterações na legislação tributária; e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conhecemos as definições de Crédito Orçamentário, que é a dotação prevista na LOA, e de Crédito Adicional, que compreende a dotação prevista nas leis sucessivas ao orçamento, cuja finalidade é atender a despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA.

Vimos que os créditos adicionais, conhecidos como elementos retificadores do orçamento, são classificados em suplementares, especiais e extraordinários, e demonstramos como ocorre a descentralização orçamentária estudando as figuras da provisão e do destaque.


Por fim, apresentamos os procedimentos de descentralização financeira de recursos sob a forma de cota, repasse e sub-repasse.

Complementando

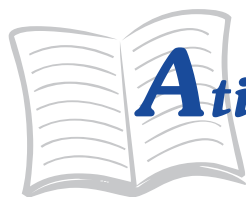
O processo de solicitação e análise das alterações orçamentárias é realizado de acordo com o “Manual Técnico do Orçamento – MTO”, publicado pela SOF, Órgão Central de Orçamento, integrante do MPOG, que nos ensina que, durante a execução orçamentária anual, as dotações inicialmente aprovadas na LOA podem se mostrar insuficientes para realização dos programas de governo ou pode ocorrer a necessidade de realização de despesa não inicialmente autorizada. Nesses casos, poderá haver a abertura de créditos adicionais, que são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA.

Você se lembra como os créditos adicionais são classificados? Aqui apresentamos os conceitos segundo o “Manual Técnico do Orçamento – MTO” (BRASIL, 2017):

- ↳ **créditos especiais:** destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados por lei. Note que a sua abertura depende da existência de recursos disponíveis. Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente;
- ↳ **créditos extraordinários:** destinados a despesas urgentes e imprevisíveis como as decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública, conforme o artigo 167 da Constituição Federal. Na União, serão abertos por medida provisória. Os créditos extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente; e
- ↳ **créditos suplementares:** destinados ao reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares, limitados a determinada importância ou percentual, sem a necessidade de submissão ao Poder Legislativo. Os créditos suplementares terão vigência no exercício em que forem abertos.



O “Manual Técnico de Orçamento – MTO”, edição 2018 e anteriores, está disponível para consulta pública e *download* em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>>. Acesso em 28 set. 2017.



Atividades de aprendizagem

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para esta Unidade, respondendo às atividades de aprendizagem a seguir.

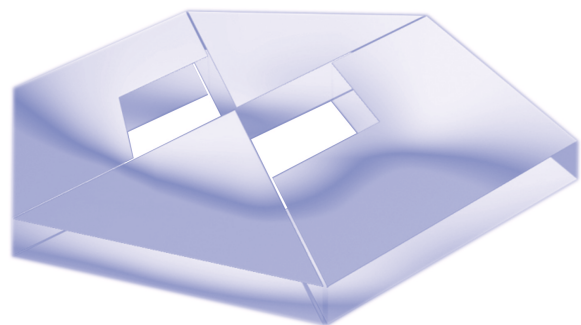
1. O Poder Legislativo somente poderá aprovar emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme a Constituição Federal, artigo 166, parágrafo 4º, quando:
 - a) () Aprovadas na LOA.
 - b) () Compatíveis com a programação plurianual.
 - c) () Tiverem parecer favorável da Comissão Técnica competente.
 - d) () Indicarem recursos provenientes da anulação de despesas.
 - e) () Tiverem parecer favorável emitido pela Comissão Mista do Congresso.

2. Julgue os itens a seguir com V (verdadeiro) ou F (falso) e justifique suas respostas:
 - a) () Os PPAs são leis de iniciativa do Poder Legislativo.
 - b) () Na LDO, incluem-se as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro subsequente.
 - c) () Uma LOA não contém dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.
 - d) () É vedada a abertura de crédito especial sem prévia indicação de recursos.
 - e) () Os créditos especiais são abertos para o atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes como as decorrentes de calamidade pública.

3. Provisão e sub-repasse estão relacionados respectivamente com:
- a) Autorização orçamentária e transferência de recursos financeiros.
 - b) Pagamento de despesa e autorização orçamentária.
 - c) Receita orçamentária e despesa orçamentária.
 - d) Reserva de recursos para desembolso futuro e embolso de recursos orçamentários.
4. Assinale a alternativa que corresponde à relação CORRETA entre as colunas a seguir sobre a movimentação de recursos financeiros:
- | | |
|-----------------------|--|
| 1 – Liberação de Cota | <input type="checkbox"/> MF/Secretaria do Tesouro Nacional |
| 2 – Repasse | <input type="checkbox"/> Descentralização Externa |
| 3 – Sub-repasse | <input type="checkbox"/> Descentralização Interna |
- a) 3, 1, 2.
 - b) 2, 3, 1.
 - c) 1, 3, 2.
 - d) 1, 2, 3.
 - e) 3, 2, 1.
 - f) 2, 1, 3.

UNIDADE 2

TEORIA GERAL DO ESTADO



OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Descrever a receita e a despesa públicas pelos enfoques patrimonial e orçamentário;
 - ▶ Diferenciar as receitas orçamentárias dos ingressos extraorçamentários;
 - ▶ Diferenciar as despesas orçamentárias dos dispêndios extraorçamentários;
 - ▶ Listar as classificações da receita e da despesa e suas funcionalidades; e
 - ▶ Listar as etapas da receita e da despesa.
-

RECEITAS

Olá estudante,

Você aprendeu na Unidade 1 que o orçamento apresenta as receitas estimadas e as despesas nele fixadas. No setor público, as receitas que vão sendo arrecadadas servirão para financiar os gastos públicos, em atendimento aos programas que foram planejados, e recebem várias classificações, que vão facilitar sua compreensão sobre o tema. Vamos então iniciar o nosso estudo com alguns conceitos.

Boa leitura!

Inicialmente, destacamos que as receitas e as despesas públicas, nesta obra, são abordadas a partir de dois **enfoques**: o **orçamentário** e o **patrimonial**, este último adotado na iniciativa privada e já implementado na Administração Pública, devido ao processo de convergência com as normas internacionais de Contabilidade.

A receita, sob o enfoque patrimonial, será denominada simplesmente receita e seu conceito coincide com aquele que você aprendeu em *Contabilidade Geral*, sendo registrada pela ocorrência de fato gerador, independentemente do seu recebimento, ou seja, não estando necessariamente relacionada a ingressos financeiros. Representa alteração positiva no Patrimônio Líquido (PL) durante o exercício financeiro identificada por entradas de recursos ou aumento de ativos (A) ou diminuição de passivos (P):

Doação recebida de bens $\uparrow A - P = \uparrow PL$

Sob o enfoque orçamentário, a receita está vinculada à ocorrência de ingressos de recursos nos cofres públicos que passam a integrar de modo definitivo o ***patrimônio público**, ou seja, não são restituíveis.

***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 ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2012).

Nessa situação, alteram positivamente a situação líquida patrimonial e **servem para financiar as despesas públicas**:

Arrecadação de receita tributária $\uparrow A - P = \uparrow PL$

Para o administrador é muito importante acompanhar o comportamento da realização/arrecadação da receita com vistas a ajustar o fluxo das despesas. Em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, artigo 9º, cabe ao administrador público verificar, ao final de um bimestre, se a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Se constatada essa situação, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela LDO. Assim, para assumir compromissos com fornecedores (contratos de serviços, compra de materiais, pagamento de pessoal etc.), ele estará condicionado à existência de recursos suficientes para financiar tais gastos.

De acordo com Machado Júnior e Reis (*apud* FEIJÓ; CARVALHO; RIBEIRO, 2015, p. 127), receita pública é:

Um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio, na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (Passivos). Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, de tributos de lançamento direto e outros.

Em complemento, destacamos que, segundo o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, a receita pública,

“[...] entendida também como receita orçamentária, assume fundamental importância na Administração Pública, pois representa o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação. Também se torna importante em face de situações legais específicas como a distribuição e a destinação da receita entre as esferas governamentais [...] (BRASIL, 2016, p. 32).

Ainda em Brasil (2016, p. 35), verificamos que a receita, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, pode ser classificada em “efetiva” ou “não efetiva”:

a. Receita Orçamentária Efetiva [é] aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes, decorrem de fatos modificativos.

b. Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito, decorrem de fatos permutativos.

Isso significa dizer que a receita efetiva corresponde aos ingressos de recursos que acarretam aumento do patrimônio líquido, ou seja, sem aumento de passivo correspondente. Esse é o caso das receitas decorrentes de recebimentos de multas de trânsito. Entretanto, se o ingresso de recursos trazer um passivo correspondente, como ocorre no caso de recursos recebidos por meio de empréstimo bancário (operação de crédito), esse recurso corresponderá a uma receita orçamentária não efetiva (entrada compensatória) que não deve ser classificada nem contabilizada como receita patrimonial.



Estudaremos detalhadamente esses conceitos mais à frente.

É importante você entender que os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado são denominados **receitas públicas**, registradas como **receitas orçamentárias**, quando conferirem disponibilidade de recursos financeiros para o erário com a finalidade de financiar os gastos públicos. Quando representam apenas entradas compensatórias, as receitas públicas são denominadas **ingressos extraorçamentários**, porque representam recursos de terceiros e têm caráter devolutivo.

O conceito de receita pública está claro para você? Caso reste alguma dúvida, converse com seu tutor a fim de esclarecê-la, pois isso é muito importante para a continuidade do estudo desta Unidade.

Ingressos Orçamentários

A receita pública é representada pelo conjunto de ingressos, ou de embolsos, de recursos financeiros nos cofres públicos que deverá ser aplicado na aquisição de meios (bens e serviços), visando a financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na LOA.

Como as necessidades coletivas são numerosas, o Governo decide onde irá aplicar os recursos financeiros submetendo sua decisão à apreciação da população, representada pelos parlamentares, que aprovam uma lei financeira – a LOA. É essa lei que autoriza o Governo a arrecadar os recursos financeiros necessários (receita pública) ao atendimento dos gastos públicos.

O que ocorre quando esses recursos financeiros oriundos de arrecadação de tributos e de outras fontes correntes não são suficientes para cobrir os gastos com as necessidades coletivas?

Nesse caso, o Governo poderá cortar gastos ou recorrer a financiamentos e a empréstimos no País e até no exterior. Se optar por financiamentos e empréstimos, o governo executará operações de crédito, e os ingressos correspondentes serão também considerados receitas não efetivas, uma vez que não alterarão a situação líquida patrimonial da entidade financiada. Essas receitas não efetivas serão registradas com acréscimo simultâneo de disponibilidades de caixa (ativo) e de obrigações financeiras (passivo).

Ingressos Extraorçamentários

Alguns recursos financeiros, não previstos na LOA, ingressam nos órgãos públicos e não podem ser por estes aplicados por terem caráter temporário e serem restituídos em época própria aos depositantes. Esses **ingressos** são chamados de **extraorçamentários**. É o caso dos depósitos bancários efetuados por prestadores de serviços como garantia de execução de contratos e como cauções e que permitem a participação desses atores em licitações, por exemplo.

Esses embolsos extraorçamentários aumentam as disponibilidades dos órgãos públicos, mas também provocam o aumento do passivo público, já que pertencem efetivamente a terceiros, representando valores a restituir aos depositantes das cauções tão logo estes finalizem os contratos e todas as cláusulas sejam devidamente cumpridas.

Essa diminuta parcela de recursos financeiros extraorçamentários poderá ser convertida em receita orçamentária se for verificado que não mais representa um compromisso a devolver, como acontece quando um órgão executa a garantia dada por uma empresa que não tenha cumprido um contrato de prestação de serviços. A partir desse momento, de fato e de direito, esse recurso financeiro passará à

propriedade do governo, sendo necessária sua inclusão no orçamento, para que possa ser aplicado em despesas.

A seguir, apresentamos um resumo dos dois últimos tópicos estudados, a fim de reforçar seu aprendizado, confrontando as características dos ingressos financeiros de origem orçamentária e extraorçamentária.

INGRESSOS	CARACTERÍSTICAS
Orçamentários	São recursos que pertencem ao Estado e representam a receita orçamentária que efetivamente irá financiar os gastos públicos.
Extraorçamentários	De caráter temporário, são entradas compensatórias no ativo e no passivo, sendo o Estado mero agente depositário desses recursos, e sempre representarão um passivo a ser restituído ao seu verdadeiro proprietário em momento oportuno, por exemplo: depósitos de terceiros, consignações a pagar, salários não reclamados, cauções.

Quadro 1: Características dos ingressos financeiros de origem orçamentária e extraorçamentária

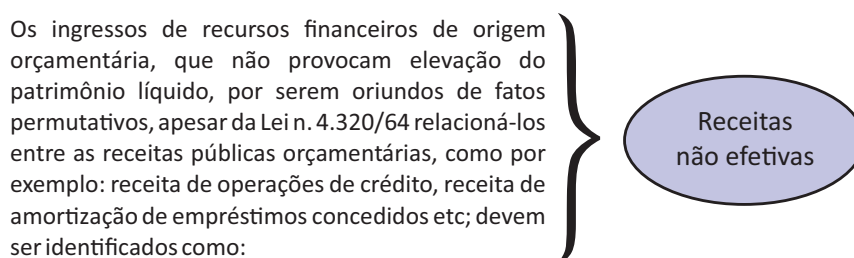
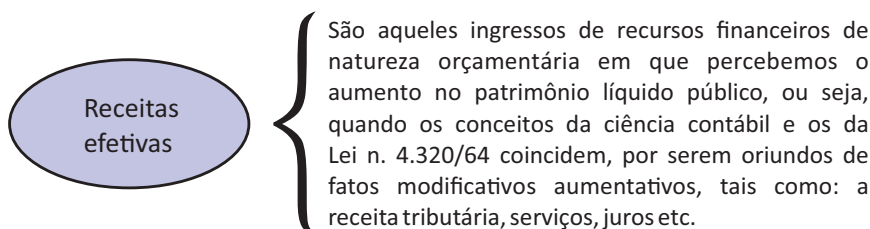
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas

Agora que você já sabe diferenciar os recursos financeiros de origem orçamentária, chamados de receita pública orçamentária, dos recursos financeiros extraorçamentários, simplesmente denominados de ingressos extraorçamentários, ou recursos de terceiros, vamos explorar o universo orçamentário, identificando, inicialmente, quais recursos orçamentários são efetivamente receita, de acordo com a conceituação da Ciência Contábil.

Como já mencionamos, é característica de uma receita provocar aumento no patrimônio líquido. Entretanto, na área pública, nem

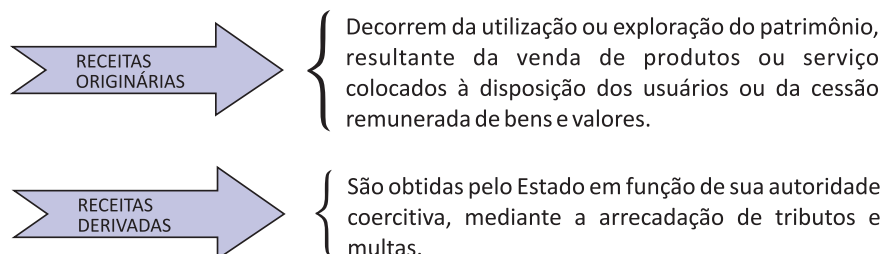
todos os recursos de origem orçamentária têm essa característica, por isso vamos identificar as receitas quanto ao impacto na situação patrimonial líquida.



A Lei n. 4.320/1964 determina que “[...] serão classificadas como **receita orçamentária**, sob as rubricas próprias, **todas as receitas arrecadadas**, inclusive as provenientes das operações de crédito, **ainda que não previstas no Orçamento.**” (BRASIL, 1964, art. 57, grifo nosso), **com exceção das entradas compensatórias** no ativo e no passivo financeiro do balanço patrimonial, das operações de crédito por antecipação da receita e das emissões de papel moeda.

Classificações da Receita Orçamentária

Diversos critérios são utilizados para a classificação da receita orçamentária. Destacamos inicialmente a **classificação quanto à procedência**, alemã ou clássica, que distingue as receitas orçamentárias em:



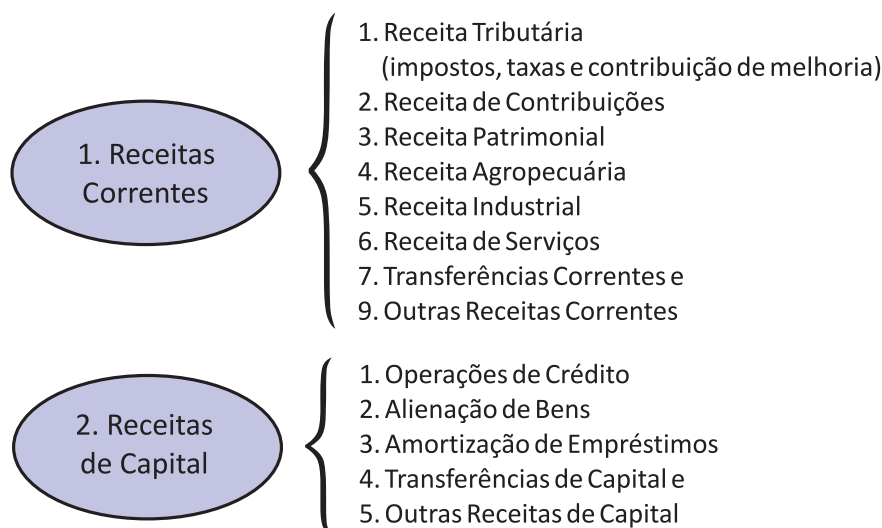
O artigo 11 da Lei n. 4.320/1964 classificou a receita orçamentária **quanto à categoria econômica** em dois tipos: receitas correntes e receitas de capital. O parágrafo 1º desse artigo relaciona as **receitas correntes**:

São receitas correntes as receitas tributárias, 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. (BRASIL, 1964).

O parágrafo 2º desse mesmo artigo define **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. (BRASIL, 1964, art. 11, § 2º).

Ainda em seu artigo 11, parágrafo 4º, a Lei n. 4.320/1964 estabelece que a classificação da receita em corrente e de capital deverá obedecer ao seguinte esquema de desdobramento:



Por determinação do “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, na União, entrou em vigor em 2016 a nova estrutura de codificação das Naturezas de Receita, objetivando prover melhorias na estrutura de formação dos códigos da classificação com vistas à gestão das receitas orçamentárias (BRASIL, 2016a, p. 37). Essa alteração foi estabelecida pela Portaria n. 05, de 25 de agosto de 2015, que também determinou que os desdobramentos específicos para atender a peculiaridades de **Estados, Distrito Federal e Municípios** serão promovidos pela STN, como Órgão Central de Contabilidade.

A nova estrutura de codificação será válida a partir do exercício financeiro de 2018, afetando até mesmo o projeto de LOA a ser elaborado e aprovado em 2017, com vigência a partir de **1º de janeiro de 2018 para tais entes**. A ideia é que a nova codificação possibilite a associação da receita principal com aquelas dela originadas, como ocorre no caso de multas e juros decorrentes da dívida ativa. De acordo com Brasil (2016, p. 37), a codificação numérica contém 8 dígitos, que passam a significar sequencialmente:

- ▶ **1º Dígito** – Categoria Econômica (C).
- ▶ **2º Dígito** – Origem.
- ▶ **3º Dígito** – Espécie.
- ▶ **4º, 5º, 6º e 7º Dígitos** – Desdobramento para identificação.

Leia a íntegra do texto da Portaria n. 05/2015 em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/nts/10180/490901/Item_2_4a_Portaria_Interministerial_SOF_STN_05_2015.pdf/a966d811-2f21-4948-9ffe-a61e345aecb5. Acesso em: 28 set. 2017.

► **8º Dígito** – Tipos.

Exemplo 1: 1.1.1.3.01.1.1

1	Receita Corrente
1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
1	Impostos
3.01.1	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)
1	Principal

Exemplo 2: 1.1.1.3.01.1.4

1	Receita Corrente
1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
1	Impostos
3.01.1	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)
4	Multas e Juros da Dívida Ativa

Como está o seu entendimento até este momento? Se desejar aprofundar o seu conhecimento sobre as classificações das receitas orçamentárias, recomendamos a leitura da seção 3.2 do “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”.

Etapas da Receita Orçamentária

Para melhor compreensão do processo orçamentário, podemos dividir a receita orçamentária em etapas, quais sejam:



Figura 5: Etapas da receita orçamentária
 Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Previsão

A previsão corresponde à ação planejada de antever a arrecadação da receita orçamentária que os governos incluem na LOA, por estimativa. Trata-se do planejamento da arrecadação das receitas orçamentárias com observância de normas técnicas e legais, considerando o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores e os efeitos da variação dos índices de preços, do crescimento econômico e de outros fatores relevantes, a fim de projetá-la, com o uso de modelos estatísticos e matemáticos. A previsão de receitas antecede à fixação das despesas que irão compor a LOA e serve de base para estimar as necessidades de financiamento governamental.

Lançamento

Lançamento é o ato praticado pela repartição competente para verificar a procedência do crédito fiscal, o fato gerador, a pessoa devedora, o montante devido e a inscrição do débito da devedora. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública, em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa (aumento do Patrimônio Líquido). A etapa de lançamento é aplicada a impostos, a taxas, a contribuições de melhoria e a rendas com vencimento determinado em lei, em regulamento ou em contrato como as multas fiscais por infração, os valores a receber de responsáveis por danos, os aluguéis a receber.

Arrecadação

Denominamos arrecadação a ocorrência de entrega, pelos contribuintes e devedores, de recursos devidos ao Tesouro por meio de agentes arrecadadores ou de instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Neste ponto, destacamos o teor do artigo 35 da Lei n. 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Recolhimento

É o ato de transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, este o órgão responsável pela administração e pelo controle da arrecadação e da programação financeira, em obediência ao **princípio da unidade de caixa (ou de tesouraria)**, previsto na Lei n. 4.320/1964: “Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.” (BRASIL, 1964).

Destacamos que a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos determina a cronologia das etapas da receita, e a ordem sistemática inicia com a previsão e termina com o recolhimento das receitas.

DESPESAS

A partir de agora trataremos da despesa pública, ou seja, dos gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções, no atendimento das necessidades da população, quanto à defesa nacional, à segurança pública, à justiça, à saúde, à educação, ao transporte, ao trabalho, à habitação, ao saneamento etc. Esses gastos necessariamente exigem dispêndios financeiros e autorização na LOA e são chamados de **gastos orçamentários**. Outros tipos de dispêndios financeiros, como a devolução de cauções em dinheiro, representam uma pequena parcela e não são utilizados para financiar a prestação de serviços públicos, portanto não são despesas nem gastos. Esse segundo tipo pode ser intitulado de **dispêndios extraorçamentários**.

A despesa orçamentária depende de autorização legislativa e trata-se de uma ferramenta de planejamento das entidades públicas e privadas representativa do fluxo da aplicação de recursos em determinado período. Quando de natureza pública, apresenta-se como o conjunto de dispêndios realizados pelas entidades públicas destinadas a garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Atenção! Não confunda o conjunto de dispêndios destinados a garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à população com os dispêndios extraorçamentários, que são aqueles que não integram a LOA, ou seja, são saídas de numerários decorrentes de depósitos, de restos a pagar, de resgate de operações de crédito por antecipação de receita.

As despesas orçamentárias podem ser classificadas da seguinte forma:

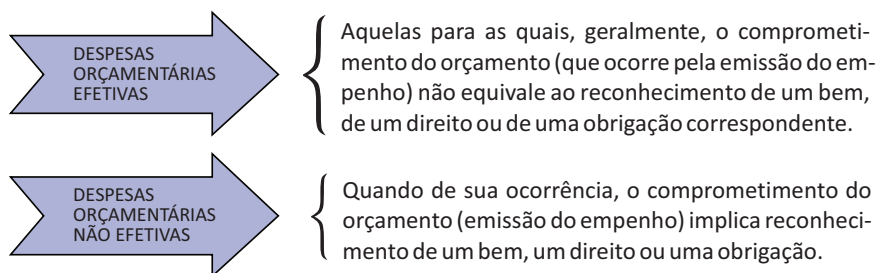
DESPESAS	QUANTO À CATEGORIA ECONÔMICA
Correntes	Todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.
De Capital	Todas as despesas que contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.

Quadro 2: Classificação das despesas quanto à categoria econômica
 Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

DESPESAS	QUANTO À DEPENDÊNCIA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
Resultantes da execução orçamentária	Como salários, água, telefonia, energia elétrica etc.
Independentes da execução orçamentária	Como depreciação, amortização de intangíveis, provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Quadro 3: Classificação das despesas quanto à dependência da execução orçamentária.
 Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Segundo Brasil (2016, p. 69), para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, em:



Dispêndios Orçamentários

Complementando o estudo dos **ingressos orçamentários**, precisamos salientar agora outro aspecto relacionado a eles que é sua aplicação. Neste momento, interessa-nos ressaltar a utilização, a destinação, a aplicação desses recursos financeiros de origem orçamentária.

Em geral, a **despesa orçamentária efetiva** coincide com a **despesa corrente**. Entretanto, **despesas correntes não efetivas** como a compra de materiais para estoque e os adiantamentos de salários são classificadas como fatos permutativos, isto é, não alteram a situação líquida patrimonial do ente.

A **despesa orçamentária não efetiva** – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo –, normalmente é classificada como **despesa de capital**. Mas cuidado! Existem despesas de capital que são efetivas, como as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, são classificadas como despesa efetiva.

E como ocorre a devolução do recurso financeiro que ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária? Confira a seguir.

Dispêndios Extraorçamentários

Quando determinado recurso financeiro ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária, representando um ingresso extraorçamentário, como o recebimento de depósitos de terceiros, a devolução ao seu proprietário se dará na forma de dispêndio extraorçamentário. Essa devolução de numerário pertencente a terceiros não necessita de autorização orçamentária para ser efetivada, pelo simples motivo de não ser de propriedade dos órgãos públicos. Como exemplo, podemos citar a devolução de caução em dinheiro.

Estudamos sobre ingressos orçamentários na Unidade

1. Em caso de dúvida, retome a leitura desse conteúdo.

Logo, se o desembolso é extraorçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

Concluimos que os dispêndios extraorçamentários têm origem em um embolso extraorçamentário. Por esse motivo, praticamente todos os aspectos atribuídos aos ingressos extraorçamentários são válidos para os dispêndios extraorçamentários, já que ambos envolvem recursos extraorçamentários.

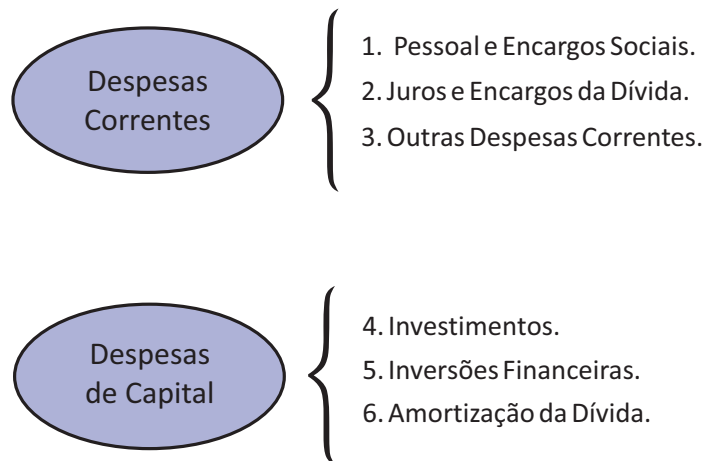
Classificações da Despesa Orçamentária

De acordo com o “Manual Técnico de Orçamento – MTO”, edição 2018, publicado pela SOF, que dá instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União, a compreensão do orçamento:

Lembre-se de que o “Manual Técnico de Orçamento – MTO, edição 2018 e anteriores, está disponível para consulta pública e *download* em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>>. Acesso em 28 set. 2017.

[...] exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado. Esse sistema tem o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e a sociedade em geral. Na estrutura atual do orçamento público, as programações orçamentárias estão organizadas em programas de trabalho, que contêm informações qualitativas e quantitativas, sejam físicas ou financeiras. (BRASIL, 2017, p. 33).

Destacamos que, para cada uma das classificações aqui estudadas, há uma tabela exemplificativa no “Manual Técnico de Orçamento – MTO”.



Natureza da Despesa Orçamentária

A despesa orçamentária, segundo sua natureza, é classificada em:

- ▶ Categoria Econômica.
- ▶ Grupo de Natureza da Despesa.
- ▶ Elemento de Despesa.

Segundo a Portaria Interministerial STN/SOF n. 163, de 4 de maio de 2001, a natureza da despesa

[...] será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. (BRASIL, 2001, art. 3º, parágrafo 1º).

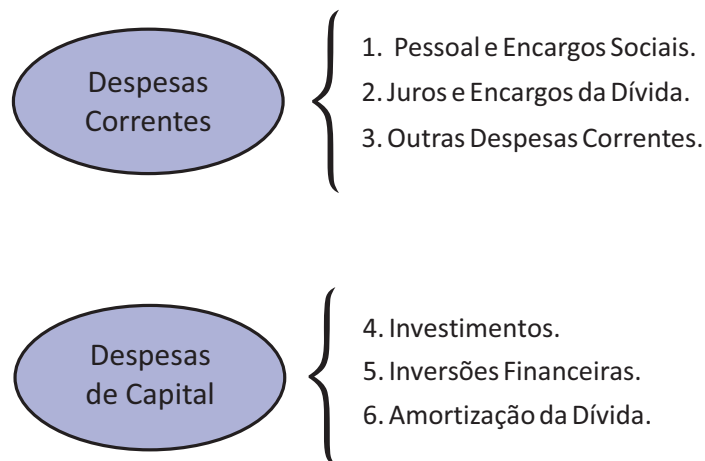
Sugerimos a leitura da íntegra dessa portaria, também disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_lizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view>. Acesso em: 28 set. 2017.

Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os artigos 12 e 13 da Lei n. 4.320/1964 tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e por elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, atualmente consubstanciados no “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”.

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo, conforme preceitua o artigo 5º da mencionada portaria.

Para saber mais sobre as modalidades de aplicação, consulte o “Manual Técnico de Orçamento – MTO, da SOF.



Etapas da Despesa Orçamentária

No processo orçamentário, a despesa orçamentária está dividida em duas etapas: planejamento e execução (BRASIL, 2016, p. 98).

O **planejamento** destina-se a definir as ações de análise governamentais que servirão de base para:

- ▶ a fixação da despesa orçamentária;
- ▶ a descentralização de créditos;
- ▶ a programação orçamentária e financeira; e
- ▶ o processo de licitação e de contratação.

A **execução** é a concretização das ações de planejamento e ocorre em três estágios, na forma prevista na Lei n. 4.320/1964:

- ▶ empenho;
- ▶ liquidação; e
- ▶ pagamento.

Planejamento

Observe a seguinte determinação da Constituição Federal de 1988:

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

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

Como vimos na Unidade 1, esses são os três instrumentos básicos do planejamento. Ao ser planejada, a despesa deve fazer parte de um programa do PPA e não pode contrariar as prioridades da LDO, guardando compatibilidade entre esses instrumentos.

O planejamento abarca toda a formulação do plano e das ações governamentais que servirão de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação e contratação:

- ▶ **Fixação:** é o estabelecimento de limites dos gastos incluídos nas leis orçamentárias, com base nas receitas previstas. Nessa etapa, são adotadas medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e as prioridades traçadas pelo governo. Culmina com a publicação da LOA.
- ▶ **Descentralizações de créditos orçamentários:** ocorrem quando são efetuadas movimentações de parte do orçamento autorizado, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para outras unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa orçamentária.
- ▶ **Programação orçamentária e financeira:** consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, buscando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação. De acordo com a LRF, a publicação do decreto de programação deve ocorrer até 30 dias depois da publicação da LOA.
- ▶ **Licitação e contratação:** é o processo que compreende um conjunto de procedimentos administrativos, previstos em lei, que serve à aquisição de materiais, à contratação de obras e serviços, à alienação ou à cessão de bens a terceiros, bem como a concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado.

Precisamos nos lembrar de que nem todas as compras e contratações passam por licitação, pois existem condições de inexigibilidade e de dispensa de licitação regulamentadas pela Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993.

Execução

Estudamos na Unidade 1 que os estágios de execução da despesa orçamentária pública são: empenho, em liquidação, liquidação e pagamento. Agora, vamos detalhar cada uma dessas etapas:

- ▶ **Empenho:** é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico (BRASIL, 1964, art. 58).
- ▶ **Em liquidação:** é a etapa em que ocorre a busca do registro contábil de despesas, em contrapartida de dívidas para o patrimônio, de acordo com a ocorrência do fato gerador, e não do empenho. Essa etapa surgiu para possibilitar a separação dos empenhos não liquidados que possuem fato gerador (aqueles cuja entrega do bem ou da prestação do serviço pelo fornecedor ao ente público já ocorreu) daqueles que não o possuem. Essas despesas ainda estão em processo de conferência com vistas à liquidação (BRASIL, 2016, p. 100).
- ▶ **Liquidação:** é a etapa na qual ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito (BRASIL, 1964, art. 63).
- ▶ **Pagamento:** é a etapa que consiste na entrega de numerário ao credor, por meio de cheque nominativo ou ordem bancária de pagamento ou crédito em conta. O pagamento somente pode ser efetuado depois da regular liquidação da despesa (BRASIL, 1964, art. 58).

Resumindo



Nesta Unidade, entendemos a importância do estudo sobre receita e despesa públicas, tendo em vista a relação delas com o orçamento, este um processo de planejamento no qual são demonstradas as receitas e as despesas “previstas e fixadas” e que permite o acompanhamento quanto à execução de ambas.

Estudamos as receitas e as despesas e várias de suas classificações, além de alguns conceitos, principalmente os definidos pelo “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, (BRASIL, 2016), os quais revisitamos a seguir:

- ▶ **Receita orçamentária:** é o conjunto de ingressos financeiros de natureza orçamentária pertencente ao Estado e que será aplicado em despesas públicas.
- ▶ **Receita efetiva:** é o ingresso financeiro de natureza orçamentária que aumenta o patrimônio líquido (fato modificativo aumentativo).
- ▶ **Receita não efetiva:** é o ingresso financeiro de natureza orçamentária que não aumenta o patrimônio líquido (oriundo de fatos permutativos).
- ▶ **Ingresso extraorçamentário:** é o ingresso financeiro que não pode ser utilizado para financiar a despesa pública, equivocadamente chamado de receita extraorçamentária, porque, sendo oriundo de fatos permutativos, não pode ter o título de receita.
- ▶ **Receitas correntes:** são arrecadações realizadas dentro do exercício financeiro que aumentam as

disponibilidades financeiras do Estado, em contrapartida a aumentos do patrimônio líquido (variação patrimonial aumentativa), e constituem instrumento **para financiar os objetivos definidos nos programas e nas ações orçamentários**, com vistas a satisfazer finalidades públicas. São dessa natureza as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, entre outras, e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em despesas correntes.

- ▶ **Receitas de capital:** como as receitas correntes, são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e das ações orçamentários, com o objetivo de satisfazer finalidades públicas. Entretanto, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital geralmente não alteram o patrimônio líquido, pois são registradas por fatos contábeis permutativos. Tais receitas têm origem tanto da realização de recursos financeiros gerados a partir da constituição de dívidas de operações de crédito e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital.

Conhecemos os estágios da receita orçamentária – previsão, lançamento (para algumas receitas), arrecadação e recolhimento – e destacamos que a arrecadação é a quitação dos débitos de contribuintes por meio de agentes arrecadadores, e que o recolhimento é a disponibilização no caixa do Tesouro Público do montante arrecadado pelos agentes arrecadadores.

Em relação à despesa pública, apresentamos os seguintes conceitos:

- ▶ **Despesa pública:** é a aplicação de recursos financeiros na aquisição de serviços e de materiais para manutenção e aperfeiçoamento dos serviços públicos.
- ▶ **Despesa efetiva:** é o desembolso financeiro ou a assunção de obrigação financeira que implica a redução do Patrimônio Líquido (decorre de fatos modificativos diminutivos).
- ▶ **Despesa não efetiva:** é o desembolso financeiro ou a assunção de obrigação financeira que não reduz o Patrimônio Líquido (oriundo de fatos permutativos).
- ▶ **Dispêndios extraorçamentários:** é o desembolso financeiro oriundo de um ingresso extraorçamentário, inadequadamente chamado de despesa **extraorçamentária** (proveniente de fatos permutativos).
- ▶ **Despesa corrente:** é a aplicação de recursos públicos na realização de gastos necessários ao funcionamento e à manutenção de serviços públicos.
- ▶ **Despesa de capital:** é aquela que contribui diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.

Estudamos também os estágios, ou etapas, de execução da despesa orçamentária, a saber:

- ▶ **Empenho:** consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. Essa etapa deve ser prévia à realização da despesa e seu valor não pode exceder ao limite da dotação.
- ▶ **Em liquidação:** nessa etapa, as despesas referentes a serviços, obras ou materiais contratados que tenham sido prestados e entregues pelos fornecedores e aceitos

pela entidade ainda estão em processo de conferência, com vistas à liquidação.

- ▶ **Liquidação:** etapa em que o recebimento de bens e de serviços é confirmado, gerando, para fornecedores, direitos a receber e, para os órgãos públicos, obrigações a pagar. Finda a etapa da liquidação, a despesa está pronta para ser paga.
- ▶ **Pagamento:** última etapa da execução da despesa orçamentária, caracterizada pela extinção da obrigação de pagar, devendo ser sempre precedida da liquidação.

Por fim, explicamos que o estágio de fixação da despesa não faz parte da execução, e sim da etapa de planejamento.



Atividades de aprendizagem

Se você compreendeu o conteúdo exposto, não terá dificuldades para responder às questões a seguir. Se, eventualmente, ao respondê-las, surgirem dúvidas, releia o texto e contate seu tutor.

1. As receitas correntes são representadas pelas contas de:
 - a) () Arrecadação de depósitos de terceiros em dinheiro para garantia de contratos.
 - b) () Recursos de exercícios anteriores e restos a pagar não pagos.
 - c) () Dívidas com terceiros, alienações de bens e conversão de direitos em espécie.
 - d) () Receitas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, patrimoniais, industriais e outras de natureza semelhante, bem como provenientes de transferências correntes.

2. Assinale a opção que, de acordo com a Lei n. 4.320/1964, contém uma receita de capital que não constitui item da receita orçamentária.
 - a) () Receita patrimonial.
 - b) () Receita industrial.
 - c) () Doações e subvenções em geral.
 - d) () Superávit do orçamento corrente.
 - e) () Transferências intergovernamentais para despesas correntes.

3. Analise as afirmativas a seguir.

I – A Lei n. 4.320/64 classifica a receita pública em duas categorias econômicas: correntes e de capital.

II – O superávit do orçamento corrente não constitui item da receita orçamentária.

III – Os dividendos são exemplos de receitas correntes.

IV – O recolhimento da receita pública é feito em estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria.

Considerando essas afirmativas, assinale a opção correta.

- a) () Nenhuma afirmativa está certa.
- b) () Apenas uma afirmativa está certa.
- c) () Apenas duas afirmativas estão certas.
- d) () Apenas três afirmativas estão certas.
- e) () Todas as afirmativas estão certas.

4. Aponte a(s) opção(ões) que apresenta(m) despesas correntes:

- a) () Pessoal.
- b) () Material de consumo.
- c) () Juros da dívida.
- d) () Inversões financeiras.

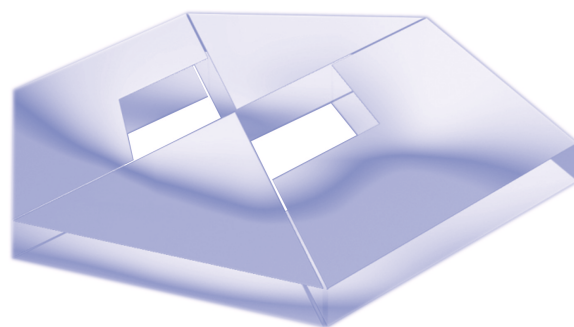
5. Assinale a(s) opção(ões) que apresenta(m) despesas de capital:

- a) () Investimentos.
- b) () Serviços de terceiros.
- c) () Amortização da dívida.
- d) () Constituição ou aumento do capital de empresas comerciais.



UNIDADE 3

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO



OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Compreender o conceito e o objeto da Contabilidade Pública; e
 - ▶ Compreender o campo de aplicação da Contabilidade Pública.
-

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Caro estudante,

Nesta Unidade, conheceremos os conceitos, os objetos, o campo de aplicação e outras particularidades da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). O objetivo é que você compreenda como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Lembre-se de fazer contato com seu tutor sempre que desejar, em especial para esclarecer suas dúvidas durante a leitura da Unidade. Bons estudos!

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), com a publicação da Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, passou por modificações para ajustar-se aos padrões internacionais de Contabilidade, de forma que as diretrizes a serem observadas pelas entidades do setor público quanto aos procedimentos, às práticas, à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis convergissem com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Como você já sabe, quaisquer entes ou órgãos públicos são capazes de adquirir direitos, de assumir obrigações, de efetuar compras e vendas, de produzir bens e serviços, de realizar obras etc. Por meio da execução de suas tarefas, que são os programas de trabalho, eles podem realizar as mais variadas operações contábeis típicas, envolvendo as áreas financeira, orçamentária e patrimonial, principalmente. Algumas dessas operações costumamos encontrar em nosso dia a dia: recebimento de recursos financeiros próprios e de terceiros; pagamento

Leia a íntegra da Portaria n. 184/2008 em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>>. Acesso em: 2 out. 2017.

É o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) quem apresenta e disponibiliza, no Brasil, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público traduzidas para o português. Conheça as normas em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 6 out. 2017.

de pessoal e fornecedores; compra de materiais de consumo e bens permanentes (imobilizados). Outras operações são menos conhecidas, como: inscrição de restos a pagar; cancelamento da dívida ativa; dotação da despesa orçamentária; emissão de empenho. Além dessas atividades, entidades e órgãos públicos praticam atos administrativos que têm a capacidade de provocar, no futuro, alterações em elementos que compõem o patrimônio público como seus bens, seus direitos e suas obrigações, a exemplo de contratos de serviços, de convênios, de concessão de avais.

Entre os atos administrativos, os principais são aqueles provenientes da LOA, por esta ser a responsável por quase todas as alterações patrimoniais. Os recursos financeiros que têm ingresso na LOA são da coletividade, ou seja, da população, por isso necessitam de autorização expressa de seus proprietários (o povo) para que possam ser aplicados, utilizados. Essa autorização é dada quando da aprovação da LOA, realizada pelos representantes do povo (senadores, deputados e vereadores) nas casas legislativas (Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa e Câmara Municipal).

Com a LOA, a população delega autoridade aos governantes para arrecadarem receitas e realizarem despesas em seu nome. Os gastos autorizados por essa lei é que irão gerar o bem-estar social.

São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem independe do orçamento, por exemplo, o recebimento de bens em doação.

A CASP, utilizando os princípios, os critérios, os métodos e as técnicas da Ciência Contábil, é responsável pela tarefa de acompanhamento da evolução do patrimônio público. Além disso, tendo em vista **a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público**, a CASP também acompanha sua execução, traduzida na arrecadação da receita e na realização da despesa. Por conta desse

elemento – o orçamento –, é que a CASP tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil.

O conhecimento das peculiaridades da CASP é ponto-chave no entendimento dos procedimentos para registro, avaliação, demonstração e análise do patrimônio público.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), a CASP deverá adotar a Norma Brasileira de Contabilidade, **NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016, válida desde janeiro de 2017, para elaboração e divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), bem como para o estabelecimento dos conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP). A CASP também deve observar:

- ▶ as técnicas de registro dos fatos contábeis por meio de partidas dobradas;
- ▶ os critérios de levantamento de inventário;
- ▶ os métodos de elaboração de balanços; e
- ▶ outros demonstrativos contábeis.

Saiba que muito do entendimento da escrituração contábil dependerá do conhecimento desses conceitos, do conteúdo do orçamento e da execução dele. E é isso o que discutiremos a seguir.

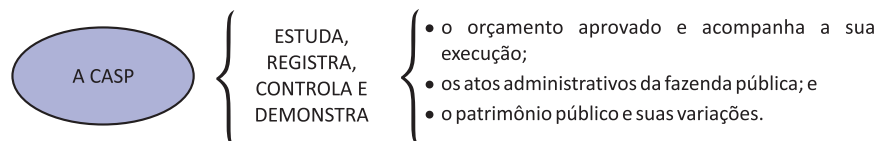


Aprofunde sua leitura dessa norma em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2017.

Conceitos

O principal normativo legal relacionado à CASP é a Lei n. 4.320/1964. Como vimos nas Unidades 1 e 2, essa lei estabelece muitos dos procedimentos e muitas das funções que são exercidas pela Contabilidade Pública. Entretanto, não basta conhecer os conceitos e as técnicas contábeis profundamente, precisamos também ter a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à Administração Pública.

A CASP é o ramo da Ciência Contábil que aplica as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos na Administração Pública, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/1964), os princípios gerais de finanças públicas e a estrutura conceitual prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SPEC).



As funções da CASP relacionadas anteriormente são confirmadas pelo artigo 78 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual estabelece que: “O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização”. Na Lei n. 4.320/1964, também encontramos base legal para os procedimentos aplicados pela Contabilidade Pública: “A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis.” (BRASIL, 1964, art. 90).

Pela leitura dos artigos 29 e 89 da Lei n. 4.320/1964, podemos entender que a contabilidade também é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária: “Caberá aos órgãos de contabilidade

[...] organizar demonstrações mensais da receita arrecadada [...] para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.” e “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Segundo Mota (2012), a Contabilidade Pública:

- ▶ registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício;
- ▶ escritura a execução orçamentária;
- ▶ faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas;
- ▶ revela as variações patrimoniais;
- ▶ demonstra o valor do patrimônio; e
- ▶ controla as **operações de crédito**, a **dívida ativa**, os **créditos** e as **obrigações**.

Em conformidade com a Lei n. 4.320/1964, a Contabilidade Pública será organizada de modo a permitir

[...] o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, 1964, art. 85).

Ainda, o artigo 83 da referida lei adverte:

A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. (BRASIL, 1964, art. 83).

Outro importante aspecto da Contabilidade Pública diz respeito à apuração dos custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1967, art. 79).

Objetos

O objeto da Ciência Contábil, em seu sentido amplo, é o patrimônio constituído por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade (pessoa física ou jurídica). Dentro dessa ótica, podemos definir o objeto da contabilidade praticada por entidades privadas como sendo o patrimônio privado, de propriedade de cada empresa. Já na Contabilidade Pública, o patrimônio público é um de seus objetos, digamos que seja o protagonista. Além dele, podemos citar o orçamento público, entendido como a peça legal autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas).

Como você já estudou anteriormente, na LOA, consta o montante de recursos financeiros (receitas) que poderão ingressar nos órgãos públicos, identificando (prevendo) a origem de cada um; e o montante de recursos que deverão ser despendidos (despesas) pelos órgãos públicos na realização de seus programas de trabalho (tarefas), identificando (fixando) a aplicação de cada um.

Segundo Brasil (2016), o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro a investidores. Conseqüentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Essa análise requer acurada avaliação dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPGs), os quais fornecem informações que subsidiam processos decisórios, prestação de contas

e responsabilização (*accountability*). Ou seja, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para avaliar:

- ▶ se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- ▶ quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- ▶ a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- ▶ se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação aos exercícios anteriores.

Em geral, os governos dispõem de amplos poderes como a capacidade de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais e de alterar esses requisitos. Globalmente, o setor público varia em suas disposições constitucionais e em suas metodologias de funcionamento. No Brasil, a governança no setor público envolve a realização de prestação de contas do Poder Executivo para o Poder Legislativo.

Embora quase tudo na área pública tenha origem no orçamento, precisamos considerar o objetivo da CASP de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados pelo ente público, bem como sobre os aspectos de natureza **orçamentária, financeira e física** do patrimônio da entidade pública e suas variações, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social; e levar em conta o disposto no artigo 87 da Lei n. 4.320/64: “Haverá controle contábil dos direitos e [das] obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

A Contabilidade Pública também tem como um dos seus objetos os **atos administrativos** (contratos, convênios, avais, fianças, cauções em títulos, entre outros), que não são quaisquer atos administrativos, mas apenas aqueles que têm a característica de poder alterar os elementos patrimoniais – bens, direitos e obrigações – no futuro.

Os atos administrativos contabilizados estão, na verdade, representando: **bens, direitos e obrigações potenciais.**

Regimes Orçamentário e Contábil

Por muitos anos, encontramos na doutrina contábil a interpretação de que, na área pública, o regime contábil é um regime misto, ou seja, um regime de empenho para a despesa e de caixa para a receita, conforme a interpretação literal do artigo 35 da Lei n. 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, o artigo 35 refere-se exclusivamente ao **regime orçamentário** e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual se determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes, sejam elas resultantes da execução orçamentária.

Dentro do processo de convergência das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabeleceu-se um novo paradigma conceitual que diferenciou o regime orçamentário do regime contábil. Para melhor compreensão, lembre-se de que o objeto principal da CASP é o patrimônio, mas isso não significa que os controles orçamentários devam ser relegados ao segundo plano, pois, dentro da função básica de provedora de informação, para instruir o processo de tomada de decisão, cabe a CASP apoiar também o processo orçamentário. Assim, prevalecem em coexistência, embora segregados, o **regime contábil de competência** (enfoque patrimonial) e o **regime orçamentário misto** (enfoque orçamentário).

Neste momento, vale relembrar os conceitos de receita e de despesa pelo enfoque orçamentário:

- ▶ **Receita:** são todos os ingressos de recursos para cobertura das despesas orçamentárias, tendo como objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.
- ▶ **Despesa:** são gastos determinados nas leis orçamentárias, baseados nas receitas previstas a serem efetuados pelas entidades públicas.

Informações Contábeis

A NBC T SPEC trouxe novos conceitos fundamentais para a CASP como os que se referem às características das informações contábeis que integram os RCPGs, a saber: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Características Qualitativas da Informação

As características qualitativas devem ser observadas na produção de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais. Vale lembrar até mesmo que, de acordo com a NBC T SPEC, devido à importância do **orçamento público aprovado**, as informações que possibilitam aos usuários dos RCPGs compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público.

São características qualitativas da informação:

- ▶ **Relevância** – a informação contábil deve influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da sua elaboração e da sua divulgação.

- ▶ **Representação Fidedigna** – a informação contábil deve representar um fenômeno de forma completa, neutra e livre de erro material.
- ▶ **Compreensibilidade** – a informação contábil deve permitir que os usuários compreendam o seu significado.
- ▶ **Tempestividade** – a informação contábil deve estar disponível para os usuários antes que ela perca sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas, de responsabilização (*accountability*) e de tomada de decisão.
- ▶ **Comparabilidade** – a informação contábil deve possibilitar aos usuários a identificação das semelhanças e das diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
- ▶ **Verificabilidade** – a informação contábil contida nos RCPGs deve representar fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Essas informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.

Observe que, na **questão patrimonial** (enfoque contábil), para a produção de informações, aplica-se o **regime de competência** em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

A aplicação da **competência** impõe reconhecer **as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento**, que

devem ser investidos integralmente no setor público e evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício correspondente.

Como está seu entendimento desta Unidade? Se tiver dúvidas, contate seu tutor para esclarecê-las quanto antes. Essa ação é muito importante para a afetividade do seu aprendizado.

Exercício Financeiro

O exercício financeiro é o período de tempo em que ocorrem todas as atividades relativas à execução da LOA, além de transações independentes da execução orçamentária como: consumo de materiais, atualização de créditos e débitos, inscrição de restos a pagar e de dívida ativa. Nesse período, a Contabilidade Pública registra o montante da previsão da receita e da fixação da despesa e faz a escrituração da arrecadação da receita, da emissão de empenhos, da liquidação e do pagamento da despesa e de uma série de outros atos e fatos administrativos, como assinatura de contratos, movimentação de almoxarifado.

Segundo o artigo 34 da Lei n. 4.320/1964, “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”, ou seja, iniciará em 1º de janeiro e encerrará em 31 de dezembro. Esse estabelecimento faz com que haja compatibilidade com o princípio da anualidade orçamentária, de forma que possam ser elaborados demonstrativos simultâneos sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial em uma mesma data, que é o final de cada ano.

Campo de Aplicação

Visando à convergência da CASP com as Normas Internacionais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade editou,

inicialmente, 11 normas sobre o assunto: da NBC T 16.1 à NBC T 16.11. Mais recentemente, em 2016, editou a NBC T SPEC, revogando, a partir de 2017, as NBC T 16.1, NBC T 16.2, NBC T 16.3, NBC T 16.4 e NBC T 16.5. Segundo o Conselho, a estrutura conceitual da NBC T SPEC e as demais NBCs TSP, quanto à elaboração e à divulgação dos RCPGs, são aplicadas obrigatoriamente às entidades do setor público.

Estão compreendidos no conceito de **entidades do setor público** para fins de determinação do seu campo de aplicação: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), os órgãos, as secretarias, os departamentos, as agências, as autarquias, as fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), os fundos, os consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres da Administração Direta e Indireta (até mesmo as empresas estatais dependentes).

A Secretaria do Tesouro Nacional limita o conceito de empresa estatal dependente àquela empresa que preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- ▶ ser controlada por ente público, isto é, mais de 50% do capital social deve pertencer ao referido ente;
- ▶ receber do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;
- ▶ que seus recursos tenham sido recebidos no exercício anterior e constem do orçamento do ano em curso (limite temporal introduzido pela Resolução SF n. 40, de 20 de dezembro de 2001);
- ▶ que seus recursos recebidos devam ser destinados somente à cobertura de déficits operacionais, ou seja,

que a empresa não sobreviva sem os recursos do ente controlador (limite circunstancial introduzido pela Portaria STN n. 589, de 27 de dezembro de 2001.

Também os serviços sociais – Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI) etc. – e os conselhos profissionais – Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Contabilidade (CFC), Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) etc. – devem observar integralmente as determinações das NCC T SPs e escriturar os livros diário e razão, além de elaborar balanços e balancetes. Tanto os serviços sociais quanto os conselhos profissionais estão compreendidos plenamente no campo de aplicação da CASP.

Avaliação de Itens Patrimoniais

A avaliação de itens patrimoniais obedecerá às regras definidas pelo artigo 106 da Lei n. 4.320/1964, a saber:

- I. os créditos e débitos, bem como os títulos de renda pelo seu valor nominal, feita a conversão quando em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.
- II. os bens móveis e imóveis serão avaliados pelo valor de aquisição ou pelo custo de construção ou produção.
- III. os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras. (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 1º do referido artigo adverte que: “Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.” (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 2º desse mesmo artigo defende que: “As variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levados à conta patrimonial.” (BRASIL, 1964, art. 106), ou seja, deverão ser revelados, demonstrados em contas de variação

patrimonial ativa e passiva as alterações decorrentes da oscilação cambial de dívidas (obrigações a pagar) e de direitos a receber.

A norma NBC T 16.10 foi criada especificamente para mensuração e avaliação dos ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Classificação dos Fatos Contábeis Públicos

A contabilidade tem por missão coletar dados para cumprir uma de suas principais funções: controlar o patrimônio. Em razão disso, tudo aquilo que possa provocar de imediato ou no futuro qualquer alteração qualitativa ou quantitativa no patrimônio deve ser revelado, isto é, contabilizado, tornando-se um **fato contábil**.

Quando os atos e os fatos administrativos são contabilizados, tornam-se fatos contábeis.

Os artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei n. 4.320/1964 dispõem o seguinte sobre o tema “Da Contabilidade”:

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

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

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial [...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, **resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.** (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Logo, além dos registros referentes à execução orçamentária, a CASP deve proceder à evidenciação dos **fatos** ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os **fatos modificativos** sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício. Como consequência desse esforço, a contabilidade, além de ocupar-se dos **fatos** ligados à administração financeira e patrimonial, deve catalogar os **atos** administrativos como sendo aqueles em que não estão envolvidos de imediato algum elemento patrimonial (bens, direitos a receber e obrigações a pagar), mas cuja característica seja a de ter a possibilidade de alterá-los no futuro, como é o caso da assinatura de um contrato para aquisição de serviços. No momento em que o ato administrativo é praticado, não surgem, de imediato, obrigações a pagar. Porém, essas obrigações poderão surgir quando o contrato for executado. Essa possibilidade deve ser revelada em registros contábeis. Então, os atos administrativos serão registrados em contas de controle fora do universo das contas comuns representativas de bens, direitos e obrigações no momento em que forem praticados pelos administradores. Esse registro deverá ser baixado somente depois de ser detectado que o contrato foi extinto por **distrato** ou por execução parcial ou total.

Os fatos administrativos sempre envolverão de imediato um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, de pagamento de contas de água e energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Para esses fatos administrativos há uma classificação que enfoca o patrimônio líquido. Quando um fato administrativo **não** altera o valor do patrimônio líquido, ele será denominado de **fato permutativo**, pois haverá apenas mudança de qualidades patrimoniais, como no caso de compra de mercadorias à vista (na qual há troca de dinheiro por bens). Por outro lado, quando um fato administrativo altera o valor do patrimônio líquido, ele será denominado de **fato modificativo** (aumentativo ou diminutivo). Vejamos os seguintes exemplos:

- ▶ **Fato modificativo aumentativo:** recebimento de receita de serviços (em que há entrada de dinheiro por obtenção de uma receita).
- ▶ **Fato modificativo diminutivo:** pagamento de despesa de serviços (em que há saída de dinheiro pela execução de uma despesa).

Compreenda que a receita sempre caracterizará um fato modificativo aumentativo e a despesa sempre caracterizará um fato modificativo diminutivo. Mas não se trata apenas de um fato ou outro. Há ainda os fatos mistos, que representam a combinação de fatos permutativos com modificativos simultaneamente, como é o caso de pagamento de uma dívida com juros, no qual ocorre a troca de dinheiro por dívida – parte permutativa do fato misto – e também uma saída adicional de dinheiro para pagamento dos juros – parte modificativa do fato. Em virtude disso e da necessidade de controlar o orçamento público, este, como vimos, também objeto da CASP, os fatos contábeis podem ser classificados, como indica Mota (2012, p. 253), em:

- ▶ **Fatos contábeis oriundos de atos administrativos orçamentários** (dependem do orçamento): previsão da receita, dotação da despesa etc.
- ▶ **Fatos contábeis oriundos de atos administrativos não orçamentários** (independem do orçamento): assinatura de contrato, concessão de fianças ou avais etc.
- ▶ **Fatos contábeis oriundos de fatos administrativos orçamentários** (dependem do orçamento): arrecadação da receita, liquidação da despesa etc.
- ▶ **Fatos contábeis oriundos de fatos administrativos não orçamentários** (independem do orçamento): recebimento de bens em doação, baixa do almoxarifado por consumo, etc.

Essa classificação nos faz ponderar que tanto um ato administrativo quanto um fato administrativo, ambos independentes da LOA, podem originar fatos contábeis orçamentários. Isso está claro para você? Se estiver com dificuldades de compreensão, contate seu tutor antes de continuar sua leitura.

Além dos **fatos contábeis orçamentários**, que envolvem passos relativos à receita orçamentária (registro da previsão, da arrecadação/recolhimento etc.) e à despesa orçamentária (registro da dotação, descentralização, empenho, liquidação e pagamento etc.), também há os **fatos contábeis extraorçamentários**, nos quais não estão envolvidas a receita e a despesa aprovadas na LOA (recebimento de recursos de terceiros, inscrição da dívida ativa, pagamento/cancelamento de restos a pagar, baixa de material de consumo do almoxarifado, depreciação, amortização etc.).

Alguns fatos administrativos orçamentários têm estreita relação com o movimento de recursos financeiros próprios (valores numerários, direitos sobre saldos bancários etc.), como ocorre no caso de realização de receita à vista e de despesa orçamentária que, mesmo sendo

registrada pelo regime de competência, pode também ser executada com pagamento à vista, como o pagamento de taxas cartoriais, quando então envolverá recursos financeiros. Já os recursos financeiros pertencentes a terceiros, depositados no órgão temporariamente, dão origem a fatos extraorçamentários como recebimentos de cauções em dinheiro, devolução de cauções em dinheiro, pagamento de restos a pagar etc.

Lembre-se de que, **para considerar um fato administrativo como orçamentário, ele necessariamente deve envolver recursos financeiros públicos**, isto é, de propriedade dos órgãos e das entidades públicas. É o caso do recebimento de recursos financeiros referentes à receita orçamentária, bem como do pagamento da despesa pública. **Para considerar um ato administrativo como orçamentário, ele não deve envolver recursos financeiros**, como é o caso do registro da previsão da receita orçamentária, da dotação da despesa orçamentária, da descentralização da dotação, da emissão do empenho e dos seus respectivos cancelamentos etc.

Variações Patrimoniais

Na Contabilidade Pública existem contas específicas para revelar as alterações patrimoniais qualitativas e quantitativas de bens, direitos e obrigações ocorridas durante o exercício financeiro, conforme dispõe o artigo 100 da Lei n. 4.320/1964:

As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. (BRASIL, 1964, art. 100).

Em um balancete, normalmente encontramos contas representativas de bens, direitos e obrigações como: bens móveis, empréstimos a receber, financiamentos a pagar. Por meio do conhecimento dos saldos anterior e atual dessas contas, podemos saber se houve redução ou aumento no volume monetário desses elementos patrimoniais. Entretanto, não é possível conhecer os fatos que levaram determinado item patrimonial (bens móveis, por exemplo) a sofrer uma redução ou um aumento em seu saldo atual.

Um eventual aumento do saldo inicial da conta bens móveis de \$1.000 para \$3.500 poderá ser decorrente de uma aquisição de novos bens móveis ou de bens recebidos em doação efetuada por terceiros, ou ainda poderá ter sido mera reavaliação do seu valor contábil. Essas informações não constam dos demonstrativos contábeis na área empresarial. Somente um exame analítico do livro razão permite a visualização do movimento de débito e de crédito do elemento patrimonial a ponto de identificar as causas que provocaram o aumento no saldo.

Em nome da transparência dos gastos públicos e da necessidade de apuração de resultados, a Lei n. 4.320/1964 definiu, em seu artigo 100, a obrigatoriedade de a contabilidade revelar as alterações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro, de modo a dar conhecimento dos atos e dos fatos praticados pelos administradores públicos, por exemplo, aquisição de bens de consumo e permanentes, amortização da dívida externa, doação de bens, consumo de bens, concessão de empréstimos etc.

Na Contabilidade Pública, as contas de **variações patrimoniais** são utilizadas para informar detalhadamente nos demonstrativos os diversos fatos que ocorrem com cada um dos elementos patrimoniais. Então, para referenciar os fatos contábeis ocorridos com maior fidedignidade, a Contabilidade Pública fará uso de contas que adotam os seguintes títulos: Aquisição de Bens Móveis, Doação de Bens Móveis,

Reavaliação de Bens Móveis, Concessão de Empréstimos, Obtenção de Empréstimos, Amortização da Dívida etc. Dessa forma, além de encontrar as contas representativas de itens patrimoniais tradicionais no balancete, como é peculiar a qualquer ramo da contabilidade, encontraremos também contas cujos títulos devem explicar o que ocorreu com esses itens patrimoniais. Essas contas de variações patrimoniais podem ser classificadas em aumentativas e diminutivas.

Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

Atribuimos às contas de variação patrimonial o título de **variações patrimoniais aumentativas (VPA)** quando originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações). Quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou de aumento de valores passivos (obrigações), elas recebem o título de **variações patrimoniais diminutivas (VPD)**. Essa é a primeira forma de classificar as contas de variações patrimoniais, ou seja, a partir dos efeitos provocados sobre a situação líquida/o patrimônio líquido (PL), cuja equação fundamental pode nos ajudar a entender melhor essas repercussões:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

ou

$$\text{PL} = \text{A} - \text{P}$$

Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias

Depois de classificadas de acordo com a repercussão no PL, as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são identificadas por aquelas que têm origem na LOA (com reflexo contábil na Natureza

de Informação Orçamentária) e aquelas que ocorrem de forma independente da execução orçamentária (com reflexo contábil na Natureza de Informação Patrimonial).

Perceba mais uma vez a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público!

Variações Orçamentárias

As alterações patrimoniais decorrentes da execução do orçamento tanto podem aumentar o valor do patrimônio como reduzir o seu valor. As variações oriundas do orçamento que provocam o aumento do patrimônio líquido são chamadas de variações patrimoniais aumentativas e as que têm como consequência reduzir o patrimônio líquido recebem a denominação de variações patrimoniais diminutivas.

Os fatos administrativos sempre envolverão de imediato um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, de pagamento de contas de água e energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Variações Extraorçamentárias

Constituem elementos das contas patrimoniais as variações ativas e passivas extraorçamentárias, conforme determina o artigo 100 da Lei n. 4.320/1964.

Nas **variações ativas extraorçamentárias**, encontramos as **alterações patrimoniais aumentativas** do patrimônio líquido que ocorrem **independentemente da execução orçamentária**, denominadas de **superveniências do ativo**, por exemplo, doação recebida de bens e inscrição da dívida ativa; e de **insubsistências do passivo**, por exemplo, cancelamento de restos a pagar etc.

Nas variações **passivas extraorçamentárias**, encontramos as **alterações patrimoniais diminutivas** do patrimônio líquido que ocorrem **independentemente da execução orçamentária**, denominadas de **insubsistências do ativo**, por exemplo, extravio de bens, consumo de bens e cancelamento da dívida ativa; e de **superveniências do passivo**, por exemplo, atualização monetária da dívida fundada etc.

Essas contas, que são oriundas de fatos modificativos, representam alterações ocorridas em bens, direitos e obrigações que modificam o PL independentemente do orçamento. Atualmente, fazem parte das VPA e das VPD, conforme o seguinte entendimento:

- ▶ **insubsistências do ativo**: conhecidas na doutrina como **insubsistências passivas**, uma vez que representam variações que causam diminuição no PL; e
- ▶ **insubsistências do passivo**: conhecidas na doutrina como **insubsistências ativas**, uma vez que representam variações que causam o aumento do PL.

Os termos e conceitos relacionados à variação patrimonial estão claros para você? Leia e releia esse tópico atentamente, pois diferenças sutis na nomenclatura podem ocasionar equívocos de entendimento e registro do conteúdo. Se necessário, converse com o seu tutor.

Natureza da Informação

Você precisa saber que **contas** são nomes ou títulos técnicos atribuídos aos elementos patrimoniais ou de resultado que receberão registros a cada alteração decorrente de fatos contábeis que modifiquem seu objeto. Conforme a função das contas, elas podem produzir informações de natureza patrimonial, orçamentária e de controle.

As **Informações de Natureza Patrimonial** são produzidas pelas contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público e que integram o **ativo**, o **passivo**, o **PL**, as **VPD** e as **VPA**. Os registros são realizados com contas dessa mesma natureza a débito e a crédito, porém são admitidos registros com contas patrimoniais com atributos permanentes (**P**) ou financeiros (**F**) a débito ou a crédito. Por exemplo, na compra de um veículo, o registro na **Natureza de Informação Patrimonial** será:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{D – Veículos (P)} \\ \text{C – Caixa e Equivalentes de Caixa (F)} \end{array} \right.$$

As **Informações de Natureza Orçamentária** são geradas pelas contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária e que registram **aprovação e execução do planejamento e orçamento, até mesmo restos a pagar**. Os registros são realizados com contas dessa mesma natureza a débito e a crédito. Essas contas servem de suporte para elaboração do Balanço Orçamentário.

As **Informações de Natureza Típica de Controle** são produzidas pelas contas que registram, processam e evidenciam os **atos de gestão** cujos efeitos possam provocar modificações no patrimônio da entidade do setor público e pelas contas com **função precípua de controle**, quer destinadas à elaboração de informações gerenciais específicas, ao acompanhamento de rotinas, à elaboração de procedimentos de consistência contábil, quer para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que tenham potencial para vir a afetar o patrimônio, no futuro.

Atributos da Conta Contábil

Denominamos atributos da conta contábil as características próprias dessa conta usadas pelo planejador contábil para distingui-la

de outras contas do Plano de Contas, as quais podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da LOA ou do sistema operacional utilizado pela entidade.

Atributos Conceituais das Contas Contábeis

De acordo com o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016, p. 349), os atributos conceituais das Contas Contábeis são:

- ▶ **Código** – estrutura numérica que identifica cada uma das contas que compõe o plano de contas.
- ▶ **Título/Nome** – designação que identifica o objeto de uma conta.
- ▶ **Função** – descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta.
- ▶ **Natureza do Saldo** – identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos:
 - ▶ **conta devedora** – possui saldo predominantemente devedor;
 - ▶ **conta credora** – possui saldo predominantemente credor; e
 - ▶ **conta mista/híbrida** – possuem saldo devedor ou credor.

Exemplo 1

Código: 1.1.1.0.00.00

Título/Nome: Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Função: compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições de uso imediato.

Natureza da Informação: patrimonial.

Natureza do Saldo: devedor.

Exemplo 2

Código: 2.1.1.1.0.00.00

Título/Nome: Pessoal a Pagar

Função: compreende as obrigações a curto prazo referentes a salários ou a remunerações, bem como a benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, quando pagos em data posterior a sua incorridos.

Natureza da Informação: patrimonial.

Natureza do Saldo: credor.

Atributos Legais da Conta Contábil

Os atributos legais da conta contábil são criados de acordo com as necessidades da entidade para permitir o atendimento às normas vigentes, como são os casos dos indicadores do superávit primário e da dívida consolidada líquida.

Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em **(F)** e **(P)** é uma exigência necessária à apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP), em atenção à Lei n. 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...] § 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

§ 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 outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

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

Integram o passivo permanente os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate.

Os passivos passam a integrar o passivo financeiro depois do empenho, quando a autorização orçamentária é considerada efetivada. Porém, também integram o passivo financeiro os que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, como é o caso das cauções, que são registradas entre os passivos porque representam obrigação de devolver ao depositante, mas não se submetem à execução orçamentária por se referirem a recursos de terceiros.

O controle da mudança de atributo permanente (**P**) para atributo financeiro (**F**) pode ser feito por meio de informação complementar da conta contábil ou por meio de duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira. O “Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)” e o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” elegeram as letras (**F**) e (**P**) para indicar se são contas de ativo ou passivo **financeiro** ou **permanente**, respectivamente.

Indicador da Dívida Consolidada Líquida

A Dívida Consolidada Líquida (DCL) é um indicador que considera em seu cálculo os passivos que não tenham execução orçamentária associada. Para fins de identificação, esses passivos são controlados pelo indicador desde o momento do registro da obrigação.

As obrigações consideradas na DCL são controladas pelo atributo com valor zero (0) e as obrigações excluídas do cálculo são controladas pelo atributo com valor um (1).

Resumindo



Nesta Unidade, estudamos a CASP e suas particularidades. Você pôde perceber as diferenças entre a Contabilidade Geral e a CASP, dada a necessidade de registrar também os atos administrativos e não apenas os fatos administrativos, ou seja, fatos que envolvem bens, direitos e obrigações efetivas.

Você conheceu o orçamento, sua aprovação e execução e o comportamento da receita e da despesa prevista/realizada. Abordamos os conceitos, o campo de aplicação e os regimes orçamentário e contábil para que você pudesse perceber como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Demonstramos como é feito o acompanhamento da execução do orçamento com a utilização das técnicas contábeis e o que são os enfoques orçamentário e patrimonial dos atos e fatos praticados na Administração Pública.

Também discutimos importantes conceitos referentes à CASP, os quais retomamos a seguir:

- ▶ A CASP é o ramo da Ciência Contábil que aplica as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos na Administração Pública, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/1964), os princípios gerais de finanças públicas e a estrutura conceitual prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SPEC).
- ▶ **Objetos:** o patrimônio público de uso restrito,

não generalizado, o orçamento público e os atos administrativos.

- ▶ **Regime orçamentário:** regime misto, sendo caixa para as receitas e empenho para as despesas. Desse confronto, surge o resultado orçamentário, no balanço orçamentário.
- ▶ **Regime contábil:** regime competência para as receitas e para as despesas, significando que as receitas e despesas devem ser atribuídas ao período a que competem, de acordo com seus fatos geradores, independentemente de pagamento ou recebimento. Esse regime é usado para apurar o resultado patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais.
- ▶ **Variações:** quaisquer alterações no patrimônio público que modifiquem a situação líquida, sendo classificadas em qualitativas ou quantitativas.
- ▶ **Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA):** alterações aumentativas de patrimônio líquido (aumento do ativo ou redução do passivo).
- ▶ **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD):** alterações diminutivas de patrimônio líquido (aumento do passivo ou redução do ativo).
- ▶ **Atributos da conta contábil:** características próprias de uma conta contábil usadas pelo planejador contábil para distingui-la de outras contas do Plano de Contas. Essas características podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da LOA ou do sistema operacional utilizado pela entidade.
- ▶ **Superávit financeiro:** diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.



Atividades de aprendizagem

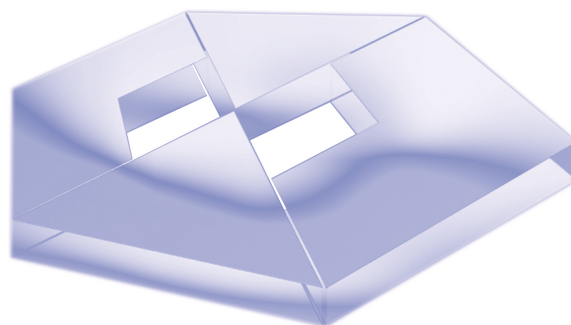
Chegou o momento de você conferir se compreendeu o que estudou até aqui! Para tanto, resolva as atividades propostas a seguir. Lembre-se de que você pode contar com o auxílio de seu tutor sempre que desejar.

1. Assinale a assertiva que completa corretamente a frase: a CASP é o ramo da Ciência Contábil:
 - a) Que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e dos fatos administrativos, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos.
 - b) Que tem como único objeto o patrimônio vinculado a um órgão público.
 - c) Que tem como finalidade acompanhar a elaboração e a aprovação do orçamento público.
 - d) Aplicado apenas na Administração Pública Direta.
2. Quanto às variações patrimoniais, examine as frases a seguir e assinale as opções verdadeiras com “V” e as falsas com “F”:
 - a) As superveniências passivas são variações patrimoniais aumentativas.
 - b) As insubsistências passivas representam variações patrimoniais diminutivas.
 - c) As variações patrimoniais diminutivas extraorçamentárias abrangem a incorporação de itens do passivo e a desincorporação de itens do ativo.

- d) () A aquisição de bens pela execução orçamentária é registrada nas contas de variações patrimoniais aumentativas.
3. Quanto às regras de utilização das naturezas de informação, examine as afirmativas a seguir e assinale as opções verdadeiras com “V” e as falsas com “F”:
- a) () Os lançamentos são feitos de modo a manter cada natureza de informação equilibrada.
- b) () É possível levantar balancetes específicos para cada natureza de informação.
- c) () Na Natureza de Informação Patrimonial, podemos encontrar uma conta sendo debitada com atributo (P) e, em contrapartida, a crédito, uma conta com atributo (F).
- d) () A ocorrência de algum desequilíbrio nas naturezas de informação (patrimonial, orçamentária e de controle) somente poderá ser percebida na época de levantamento das demonstrações contábeis.
4. Quanto à Natureza de Informação Orçamentária, podemos afirmar que:
- a) () Registra bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido.
- b) () Registra apenas bens móveis e imóveis do órgão.
- c) () Registra dívida ativa, bens, patrimônio líquido e variações patrimoniais do órgão.
- d) () Suas contas são utilizadas para elaborar o balanço orçamentário.

UNIDADE 4

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO



OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Compreender o conceito, a nomenclatura, os objetivos, a estrutura do Plano de Contas;
 - ▶ Indicar a legislação que dispõe sobre o Plano de Contas;
 - ▶ Entender o funcionamento das contas; e
 - ▶ Identificar as classes de contas e seus desdobramentos.
-

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Caro estudante,

Nesta Unidade, apresentaremos o conceito, o objetivo e a estrutura básica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, bem como suas classes e seus desdobramentos. Você ainda aprenderá a identificar a natureza da informação de cada conta.

Leia com atenção esta Unidade e realize as atividades que estão indicadas ao seu final. Em caso de dúvida, conte com o seu tutor neste processo de construção de conhecimento.

Bom estudo!

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), ou simplesmente Plano de Contas, representa uma ferramenta de grande importância para o contador. É um guia para o processo de escrituração contábil e um instrumento que facilita a localização e a identificação das contas que representam os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial (empenhos, consumo de materiais, contratos firmados etc.).

O Plano de Contas consiste em uma relação completa das contas julgadas necessárias por uma entidade, com a finalidade de controlar seus elementos patrimoniais e de resultado.

No setor público e, principalmente, no nível federal, o Plano de Contas tem importância fundamental, em razão da utilização de

Para conhecer o SIAFI, acesse o portal institucional disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>>. Acesso em: 10 out. 2017.

Leia a íntegra da Lei das Sociedades por Ações em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 10 out 2017.

Conheça as versões do Plano de Contas disponibilizadas para a Federação pela STN, bem como a síntese de alterações de uma edição para a seguinte em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/pcasp>. Acesso em: 10 out. 2017.

um sistema de informática para efetuação do controle das contas do governo, denominado **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**, que tem como uma de suas características principais a utilização da contabilidade como base de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais. Os demais entes da Federação vêm aos poucos desenvolvendo os seus próprios sistemas, utilizando o PCASP de forma a facilitar a consolidação das contas do setor público e permitindo a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Para atender a essas necessidades informacionais da Administração Pública, foi desenvolvida uma estrutura orçamentária que adota os preceitos da Lei n. 4.320/1964 e da **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**, e recentes alterações desta, considerando a diversidade das transações praticadas por entidades públicas, que envolve até mesmo suas áreas comercial, industrial, agrícola, financeira etc.

Na CASP, o **Plano de Contas** consiste em uma estruturação ordenada e sistematizada das etapas das receitas e despesas; dos ingressos e dispêndios financeiros; dos fatos que afetam o patrimônio; dos registros dos fatos permutativos e modificativos; e dos registros dos atos administrativos.

Podemos afirmar que as contas contam histórias, por exemplo:

- ▶ **Crédito Empenhado a Liquidar** – representa compromissos assumidos com os fornecedores que ainda não entregaram os bens ou não prestaram o serviço. Em outras palavras, essa conta representa compromissos cujos fatos geradores ainda não ocorreram.
- ▶ **Convênio a Comprovar** – representa pendência de prestação de contas quando já tiver terminado a vigência do Convênio.
- ▶ **Crédito Disponível** – representa o valor aprovado na LOA disponível para ser licitado/contratado, dentro dos programas de Governo, contemplando Créditos Iniciais e Adicionais. À medida que vão sendo emitidos empenhos, o saldo disponível vai diminuindo.

O PCASP é, portanto, de estrutura complexa, pois deve conter títulos para atender ao registro e à guarda de informações relativas a atos e fatos administrativos praticados pelos gestores públicos que podem ser típicos da área pública. Deve ainda ser abrangente, para registrar as transações comerciais, industriais e financeiras de algumas entidades da Administração Indireta que praticam atos bem peculiares da iniciativa privada como: comprar e vender mercadorias, fabricar e produzir bens e serviços, construir, ampliar e reformar imóveis, conceder e obter empréstimos; contendo títulos contábeis comuns à área empresarial como: empréstimos a receber, produtos em elaboração, produtos acabados, produtos para venda, provisão para devedores duvidosos, depreciação acumulada, provisão para férias, ICMS a recolher, IPI a recolher.

Em razão desse universo de atividades típicas e atípicas praticadas na Administração Pública, o Plano de Contas exige de seus usuários um alto nível de conhecimento dos ramos da Contabilidade, dada a complexidade da própria Administração Pública.

Conceito, Objetivos e Composição do Plano de Contas

O Plano de Contas consiste em um rol de contas contábeis que procura padronizar e facilitar para o usuário da informação a compreensão das informações e dos respectivos valores representados por cada conta que compõe o patrimônio da entidade.

De acordo com Brasil (2016, p. 340), o PCASP alinha-se à finalidade de atender às necessidades de informação dos usuários, por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para esses usuários, e representa uma das maiores conquistas da CASP, por ser uma **ferramenta para a consolidação das contas nacionais** e um instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Podemos citar como objetivos do PCASP:

- ▶ Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público.
- ▶ Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle.
- ▶ Atender à Administração Direta e à Administração Indireta das três esferas de governo, até mesmo quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).
- ▶ Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente.
- ▶ Permitir a consolidação nacional das contas públicas.
- ▶ Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).
- ▶ Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Government Finance Statistics Manual (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão.
- ▶ Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público.
- ▶ Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

Estrutura Básica do Plano de Contas do Governo Federal

A estrutura do PCASP foi determinada em conjunto pela STN e pela SOF. A publicação de suas bases gerais encontra-se no “Manual

de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, que encontra-se em sua sétima edição.

De forma consolidada, o PCASP elegeu a seguinte padronização:

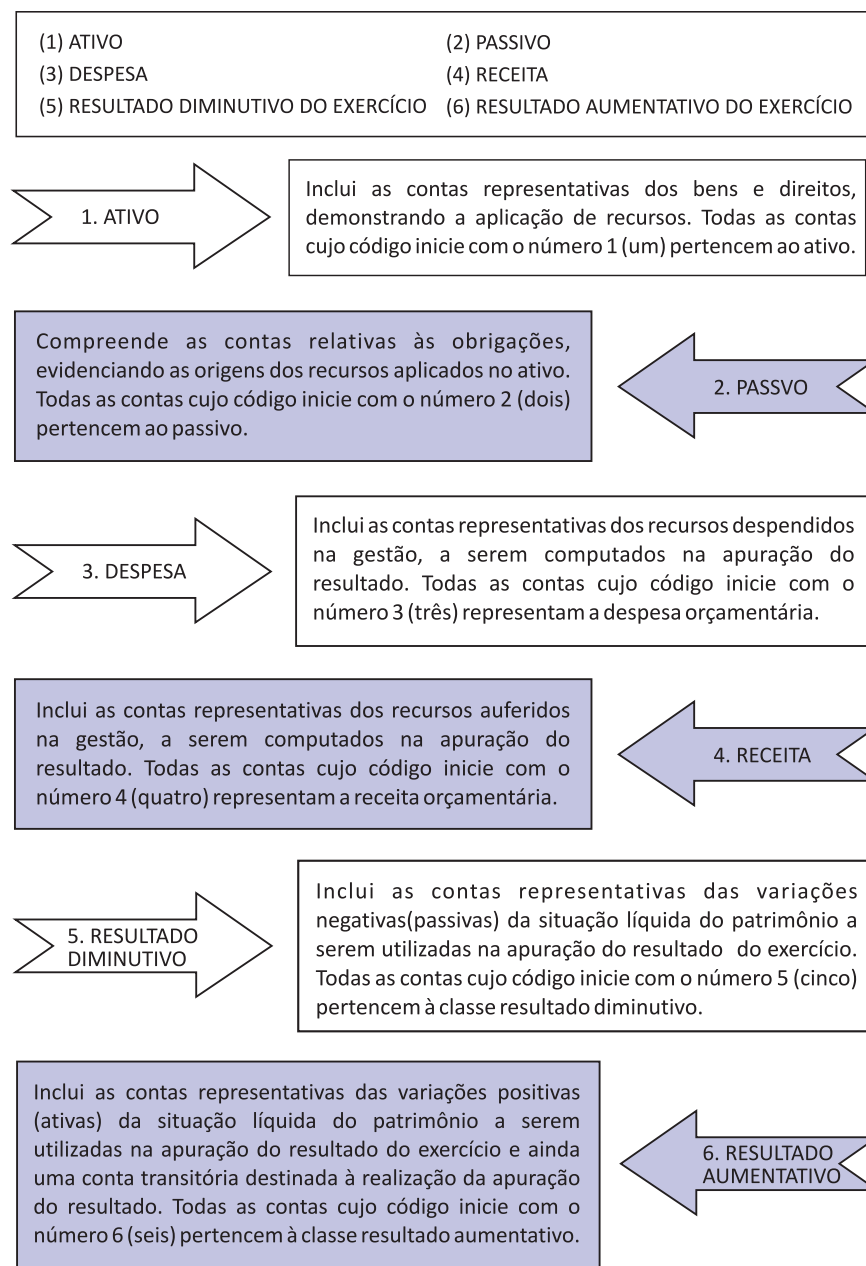
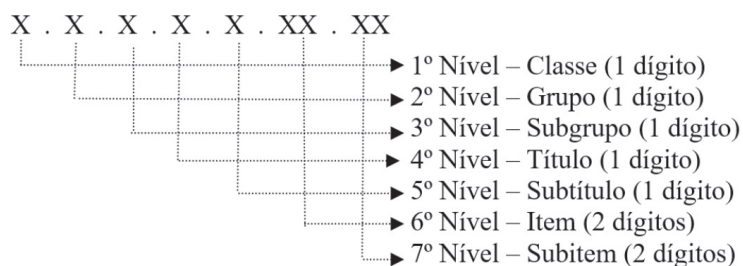


Figura 6 : Estrutura do Plano de Contas
 Fonte: Elaborada a partir de Brasil (2016, p. 340)

Codificação das Contas

De acordo com o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016, p. 343), os **códigos** das contas apresentam nove dígitos distribuídos em sete níveis de desdobramento e ainda um código variável que é a conta corrente contábil. Assim:



No Quadro 4, apresentamos a estrutura básica do PCASP em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível).

PCASP	
1. Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2. Passivo 2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3. Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 Transferências e Delegações Concedidas 3.6 Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 Tributárias 3.8 Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	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 e Delegações Recebidas 4.6 Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 4.7 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

<p>5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</p> <p>5.1 Planejamento Aprovado</p> <p>5.2 Orçamento Aprovado</p> <p>5.3 Inscrição de Restos a Pagar</p>	<p>6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</p> <p>6.1 Execução do Planejamento</p> <p>6.2 Execução do Orçamento</p> <p>6.3 Execução de Restos a Pagar</p>
<p>7. Controles Devedores</p> <p>7.1 Atos Potenciais</p> <p>7.2 Administração Financeira</p> <p>7.3 Dívida Ativa</p> <p>7.4 Riscos Fiscais</p> <p>7.5 Consórcios Públicos</p> <p>7.6 Custos</p> <p>7.7 Outros Controles</p>	<p>8. Controles Credores</p> <p>8.1 Execução dos Atos Potenciais</p> <p>8.2 Execução da Administração Financeira</p> <p>8.3 Execução da Dívida Ativa</p> <p>8.4 Execução dos Riscos Fiscais</p> <p>8.5 Execução dos Consórcios Públicos</p> <p>8.6 Apuração de Custos</p> <p>8.7 Outros Controles</p>

Quadro 4: Estrutura básica do PCASP
Fonte: Brasil (2016, p. 343)

Alguns termos e conceitos importantes relacionados ao PCASP estão descritos no Quadro 5.

Ativo	É a classe de contas usada para definir o conjunto dos recursos controlados pela entidade como consequência de eventos passados e dos quais se espera que fluam benefícios econômicos ou em potencial de serviços futuros a unidade.
Ativo Circulante	É o grupo de ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: ser caixa ou equivalente de caixa; ser realizável ou mantido para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; ser mantido primariamente para negociação; ser realizável no curto prazo. Exemplos: caixa e equivalentes, créditos de transferência a receber, estoques, empréstimos e financiamentos concedidos a curto prazo.
Ativo Não Circulante	É o ativo realizável em longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.
Ativo Realizável a Longo Prazo	São bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis em longo prazo. Exemplo: investimentos e aplicações temporárias, créditos de transferência a receber, empréstimos e financiamentos concedidos.
Investimentos	São as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável em longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade. Exemplo: participações em empresas coligadas, participações em empresas controladas, propriedades para investimentos.
Imobilizado	São os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades de uma entidade ou exercidos com essa finalidade, até mesmo os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Exemplos bens móveis, bens imóveis etc.

Intangível	São os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção de uma entidade ou exercidos com essa finalidade. Exemplos: <i>softwares</i> , marcas, direitos e patentes industriais etc.
Passivo	É a classe de contas que representa uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.
Passivo Circulante	São as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: ter prazo estabelecido ou esperado dentro do ciclo operacional da entidade; ser mantido primariamente para negociação; ter prazo estabelecido ou esperado no curto prazo; ser valor de terceiro ou retenção em nome dele, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Exemplos: encargos sociais a pagar, fornecedores e contas a pagar, obrigações fiscais a recolher.
Passivo Não Circulante	São as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante. Exemplos: financiamentos obtidos em longo prazo, obrigações fiscais em longo prazo, provisões atuariais em longo prazo.
Patrimônio Líquido	É o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. O Patrimônio líquido compreende a diferença entre o ativo e o passivo. Exemplo: capital social realizado, ajustes de avaliação patrimonial, resultados acumulados e reservas.

Quadro 5: Conceitos importantes
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2017)

Lembre-se de que compreender bem esses conceitos, identificando-os e distinguindo-os corretamente, permitirá o efetivo aprendizado do funcionamento das contas. Por isso, se surgir alguma dúvida, esclareça-a imediatamente com seu tutor antes de continuar seu estudo.

Contas de Controle

Nas classes de contas de **controles devedores** e de **controles credores** são efetuados os acompanhamentos das rotinas da execução da programação financeira, dos custos, da dívida ativa, dos convênios, dos contratos e de outros atos administrativos.

Cabe ressaltar que a STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e com base nos incisos VII e XXVIII do artigo 7º do Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009, e no inciso I do artigo 17 da Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, criou, por meio da Portaria n. 136, de 6 de março de 2007, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, o qual, entre outras funções, possui a atribuição de consolidar as contas dos entes da Federação de que trata o artigo 51 da Lei Complementar n. 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal.

Leia a íntegra do texto do Decreto n. 6.976/2009 em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

Acesse o texto da Lei n. 10.180/2001 em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

Consolidação das Contas

A Lei Complementar n. 101/2000 exigiu a consolidação nacional das contas públicas. Por isso, a STN, exercendo essa competência, realizou estudos para padronizar nacionalmente o PCASP, congregando as contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa consolidação entrou em vigor a partir de 2015.

Para conhecer o novo PCASP, acesse o endereço eletrônico: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/462463/CPU_PCASP_2016.pdf/bae0e7fe-6271-4dcb-a108-97967a4f322a>. Acesso em: 10 out. 2017.

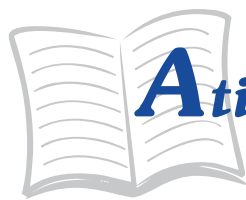
Resumindo



Nesta Unidade, estudamos o funcionamento do PCASP, sua estrutura, suas particularidades e a necessidade de efetuar os registros dos atos e dos fatos, identificando os sistemas de contas para facilitar a elaboração das Demonstrações Contábeis.

Também, conhecemos alguns termos importantes utilizados no âmbito do PCASP, a saber:

- ▶ **Composição:** relação das contas, descrição das contas, tabela de eventos e tabela de contas correntes contábeis.
- ▶ **Código:** nove dígitos distribuídos em sete níveis de desdobramento e ainda um código variável que é a conta corrente contábil.
- ▶ **Classe:** primeiro nível da estrutura do código das contas, podendo assumir os números 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, que representam, respectivamente, o ativo, o passivo e o PL, as VPD, as VPA, os controles de aprovação do Planejamento e Orçamento (CAPO), os controles de execução do Planejamento e Orçamento (CEPO), os Controles Devedores e os Controles Credores.
- ▶ **Grupo:** segundo nível da estrutura do código das contas que desdobra cada uma das seis classes.
- ▶ **Contas de saldo devedor:** ativo, VPD, CAPO e controles devedores.
- ▶ **Contas de saldo credor:** passivo, VPA, CEPO e controles credores.



Atividades de aprendizagem

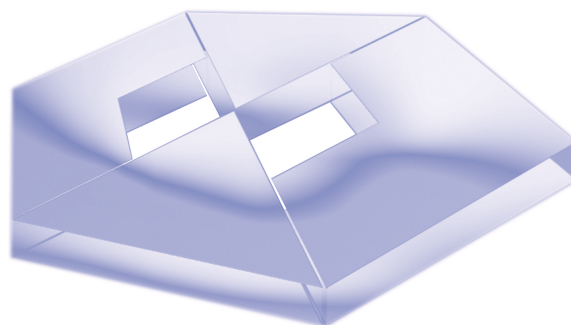
Preparamos para você algumas atividades com o objetivo de reforçar o conteúdo que você estudou nesta Unidade. Em caso de dúvida, não hesite em fazer contato com seu tutor.

1. O PCASP, editado pela STN, é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas, que permite o registro contábil dos atos e dos fatos praticados por uma entidade pública. O PCASP está dividido em 8 classes, sendo as de natureza patrimonial:
 - a) () Ativo, passivo, controles da aprovação do planejamento e orçamento.
 - b) () Ativo, passivo, controles da execução do planejamento e orçamento.
 - c) () Ativo, passivo, variações diminutivas e variações aumentativas.
 - d) () Ativo, passivo, controles devedores e controles credores.
 - e) () Ativo, variações diminutivas e controles devedores.
2. O Plano de Contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e de demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização desses procedimentos. No PCASP, as contas contábeis possuem várias classificações, como a variação na natureza do saldo, que diz respeito às contas:

- a) () sintéticas ou analíticas.
 - b) () devedoras ou credoras.
 - c) () unilaterais ou bilaterais.
 - d) () estáveis ou instáveis.
3. O PCASP está estruturado por níveis de desdobramento, classificados e codificados, como o 2º Nível, o qual representa:
- a) () o Grupo.
 - b) () a Classe.
 - c) () o Título.
 - d) () o Item.

UNIDADE 5

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO



OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Compreender as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público;
 - ▶ Reconhecer cada balanço e cada demonstração contábil;
 - ▶ Entender a estrutura de cada uma das demonstrações contábeis; e
 - ▶ Analisar os resultados gerais do exercício a serem apurados.
-

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Caro estudante,

Nesta última Unidade, apresentaremos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público, o modo como elas se estruturam e os tipos de resultados gerais do exercício apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário. Veremos ainda se é possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis.

Estamos próximos do fim desta disciplina; por isso, se você tiver alguma dúvida sobre o conteúdo apresentado nas Unidades anteriores, converse com seu tutor e com seus colegas de curso, nos *chats* ou nos fóruns, e releia o conteúdo. Não siga com seus estudos sem que seu aprendizado esteja consolidado. Boa leitura!

A Lei n. 4.320/1964 define, no artigo 101, que os resultados gerais do exercício financeiro devem ser apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais, e a situação patrimonial deve ser demonstrada no Balanço Patrimonial.

São três os tipos de resultados: o patrimonial, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro.

CÁLCULO DO RESULTADOS

O resultado orçamentário é apurado, no Balanço Orçamentário, comparando-se o total das receitas com o total das despesas. Quando a receita supera a despesa, ocorre **superávit**; quando ocorre o inverso, temos **déficit**.

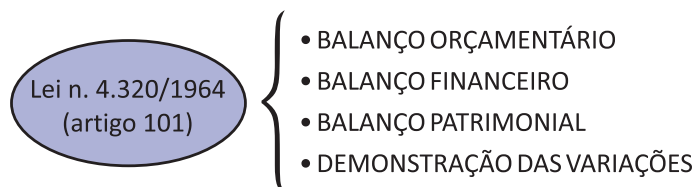
O resultado patrimonial poderá ser obtido na Demonstração das Variações Patrimoniais por meio da comparação entre as variações ativas e passivas, devendo apresentar-se como **superávit**, em caso de ser positivo, ou como **déficit**, se for negativo.

O resultado financeiro, apurado no Balanço Financeiro, é fruto da comparação dos ingressos com os dispêndios, ou ainda da comparação do disponível que passa para o exercício seguinte com o disponível do exercício anterior, podendo também apresentar-se como **superávit** (resultado positivo) ou **déficit** (resultado negativo).

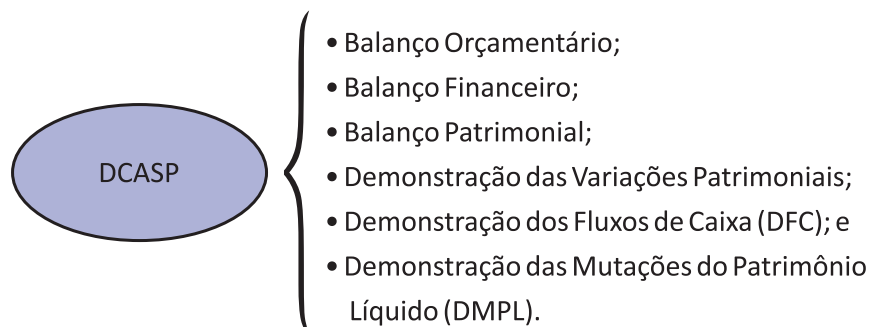
O Balanço Patrimonial é a única das demonstrações obrigatórias que se apresenta como estático, ou seja, representa a situação econômico-financeira do órgão em determinado momento, enquanto os demais demonstram resumidamente os fatos ligados à execução orçamentária, financeira e patrimonial durante o exercício.

Todas as demonstrações contábeis são apresentadas em duas grandes colunas cujos totais são equivalentes, proporcionando o necessário equilíbrio, o que justifica o título de “balanço” dado pela Lei n. 4.320/1964. A primeira coluna representa os valores positivos, e a segunda os valores negativos em cada balanço.

Com relação à obrigatoriedade de publicação, segundo a Lei n. 4.320/1964, temos as seguintes demonstrações:



Contudo, a partir da harmonização das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade, passou-se a exigir a publicação das **Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)**, compostas das demonstrações enumeradas pela Lei n. 4.320/1964, das demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e das demonstrações exigidas pela Lei Complementar n. 101/2000, a saber:



As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei n. 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN n. 438, de 16 de julho de 2012, em consonância com os novos padrões da CASP. Essas demonstrações são obrigatoriamente elaboradas ao final de cada ano, ou seja, de cada exercício financeiro, e devem evidenciar o saldo atual e o saldo anterior das contas que as compõem, para fins de comparabilidade. Além disso, as demonstrações permitem a apuração de resultados, conforme demonstra o Quadro 5.

Leia a íntegra dessa portaria em: <http://www.lex.com.br/legis_23510705_PORTARIA_N_438_DE_12_DE_JULHO_DE_2012.aspx>. Acesso em: 19 out. 2017.

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO:
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS > DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS → SUPERÁVIT ORÇAMENTÁRIO RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS < DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS → DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO
RESULTADO PATRIMONIAL OU ECONÔMICO:
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS > VARIAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS → SUPERÁVIT PATRIMONIAL VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS < VARIAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS → DÉFICIT PATRIMONIAL
RESULTADO FINANCEIRO:
INGRESSOS > DISPÊNDIOS → RESULTADO FINANCEIRO POSITIVO (SUPERÁVIT) DISPÊNDIOS > INGRESSOS → RESULTADO FINANCEIRO NEGATIVO (DÉFICIT)

Quadro 5: Resultados das demonstrações contábeis
Fonte: Mota (2012, p. 504)

É possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis obrigatórias. Há, ainda, outras demonstrações a serem elaboradas ao final de cada exercício financeiro que não são menos importantes em relação às citadas anteriormente, posto que há informações de grande relevância que somente podem ser encontradas detalhadamente nessas demonstrações, quais sejam: demonstração da dotação orçamentária, demonstração da movimentação orçamentária e demonstração da execução orçamentária.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

No Balanço Orçamentário, a entidade evidencia as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas, em obediência à Lei n. 4.320/1964, artigo 102. Nesse balanço, do lado das receitas, a disposição dos itens é efetuada por categoria econômica (correntes e de capital) e, do lado das despesas, por tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário), que, por sua vez, é desdobrado de acordo com a categoria econômica da despesa (correntes e de capital).

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução; demonstra o resultado orçamentário; e discrimina as receitas por fonte e a despesa por grupo de natureza.

O “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” apresenta o modelo do Quadro Principal do Balanço Orçamentário a ser utilizado pela entidade pública, conforme o Quadro 6.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL ANO:				
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo d = (c – b)
RECEITAS CORRENTES (I)	_____	_____	_____	_____
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL (II)	_____	_____	_____	_____
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)	_____	_____	_____	_____
Operações de Crédito/ Refinanciamento (IV)	_____	_____	_____	_____
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)	_____	_____	_____	_____
Déficit (VI)				
TOTAL (VII) = (V + VI)	_____	_____	_____	_____
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	_____	_____	_____	_____
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação j= (f – g)
DESPESAS CORRENTES (VIII)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
DESPESAS DE CAPITAL (IX)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)						
Reserva de Contingência (X)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VII + IX + X)						
Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (XI + XII)						
Superávit (XIII)						
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)						
Reserva do RPPS						

Quadro 6: Quadro Principal
 Fonte: Brasil (2016, p. 365-367)

Além do Quadro Principal, acompanham a publicação do Balanço Orçamentário dois quadros complementares sobre os restos a pagar, conforme os Quadros 7 e 8.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						
						Exercício: 20XX
	Inscritos					
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior	Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo
	(a)	(b)	(c)	(d)	(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						
TOTAL						

Quadro 7: Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados
 Fonte: Brasil (2016, p. 368)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS				
				Exercício: 20XX
	Inscritos			
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior	Pagos	Cancelados
	(a)	(b)	(c)	(d)
				Saldo (e) = (a+b-c-d)
Despesas Correntes				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida				
Outras Despesas Correntes				
Despesas de Capital				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida				
TOTAL				

Quadro 8: Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados
 Fonte: Brasil (2016, p. 369)

BALANÇO PATRIMONIAL

Ao elaborar e publicar o Balanço Patrimonial, a entidade pública evidencia a situação patrimonial, em seus aspectos qualitativos (o quê) e quantitativos (avaliação monetária/quanto), por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como evidencia os atos potenciais, que são registrados em contas de natureza de informação de controle.

Como a Lei n. 4.320/1964 propõe uma estrutura com viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, segregando o ativo e o passivo em **Financeiro** e **Permanente**, as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos dessa lei foram alteradas pela Portaria STN n. 438/2012, em consonância com os novos padrões da CASP. Assim e de acordo com os critérios estabelecidos na Parte II do “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (Brasil, 2016, p. 143), os ativos e passivos devem ser segregados em **circulante** e **não circulante**.

A partir de então, a preparação do Balanço Patrimonial, como base para análise e registro dos fatos contábeis, elaborado de acordo com regime de competência dos exercícios, permite análises diversas sobre a situação patrimonial da entidade pública referentes à liquidez (capacidade de satisfazer as obrigações atuais), à solvência (a capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo), ao endividamento (dependência de provedores de recursos), entre outros.

Lembre-se de que sua compreensão acerca da lógica dos registros patrimoniais é muito importante ou você não terá subsídios para interpretar a formação, a composição e o preenchimento dos instrumentos que aqui apresentamos. Em caso de dúvidas, converse com seu tutor.

O “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” também apresenta o modelo de Balanço Patrimonial a ser utilizado pelas entidades públicas, conforme o Quadro 9.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO	Nota Explicativa	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalente de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
VPD Pagas Antecipadamente			
Total do Ativo Circulante			
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Créditos a Longo Prazo			
Investimentos Temporários a Longo Prazo			
Estoques			
VPD pagas antecipadamente			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível			
Total do Ativo Não Circulante			
TOTAL DO ATIVO			
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Nota Explicativa	Exercício Atual	Exercício Anterior
Passivo Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo			
Total do Passivo Circulante			
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trabalhistas/Previdenciárias/Assistenciais a Pagar Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido			
Total do Passivo Não Circulante			

Patrimônio Líquido			
Patrimônio Social e Capital Social			
Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital			
Reservas de Capital			
Ajustes de Avaliação Patrimonial			
Reservas de Lucros			
Demais Reservas			
(+/-) Resultados Acumulados			
(-) Ações / Cotas em Tesouraria			
Total do Patrimônio Líquido			
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			

Quadro 9: Quadro Principal
Fonte: Brasil (2016, p. 383)

Para exemplificar um Balanço Patrimonial, publicado de acordo com as novas normas, apresentamos o modelo de evidenciação a seguir:

ENTE DA FEDERAÇÃO					
BALANÇO PATRIMONIAL EM MILHARES DE REAIS					
EXERCÍCIOS ENCERRADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015 E 31 DE DEZEMBRO DE 2016					
ATIVO	2 0 1 6	2 0 1 5	PASSIVO	2 0 1 6	2 0 1 5
ATIVO CIRCULANTE	28.124,32	25.709,42	PASSIVO CIRCULANTE	29.521,09	21.868,05
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	1.649,85	1.177,07	OBRIGAÇÕES	29.521,09	21.868,05
Bancos Conta Movimento	802,36	615,43	Pessoal a pagar - Consolidação	1.878,03	1.761,76
Recursos Vinculados	149,83	62,12	Encargos Sociais a Pagar	1.274,96	874,21
Aplicação Financeira-Liquidez Imediata	697,67	499,52	Fornecedores a Pagar a Curto Prazo	18.354,18	5.338,36
CRÉDITOS A CURTO PRAZO	26.474,47	24.531,43	Valores Restituíveis – Consolidação	2.697,15	1.739,82
Créditos de Transferência a Receber	6.402,48		Plano de Demissão Voluntária - PDV	30,1	1.799,68
Dívida Ativa Tributária	4.265,65	-	Outras Obrigações	236,57	1.880,23
Recursos a Receber – Convênios	8.126,04	7.921,90	OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO		
Adiantamentos de Férias	297,65	5.283,87	Obrigações Fiscais	5.050,10	8.473,99
Adiantamentos de Décimo Terceiro	32,46	1.092,10	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	9.907,87	14.327,79
Créditos por Danos ao Patrimônio	29,52	23,20	PESSOAL A PAGAR	489,3	1.606,49
Depósitos Restituíveis	2.073,59	87,51	Salários, Remunerações e Benefícios	28,99	32,71
Outros Créditos a Receber a Curto Prazo	4.569,24		Depósitos Judiciais	460,32	589,07
Ajuste de Perdas de Créditos e Valores	(13,72)		Repasse a Maior a Devolver	0	984,71

INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO			CONVÊNIOS A PAGAR	398,91	4.455,41
Investimentos Temporários	537,66	1.788,08	Convênios a Pagar do Exercício	398,91	4.454,41
ESTOQUES		8.187,02	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAM. A L. P	366,1	659,57
Estoques de Materiais	152,63	(0,34)	Dívidas Parceladas com a União	366,1	659,57
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD) PAGAS ANTECIPADAMENTE		142,22	Empréstimos Internos a Longo Prazo		1,73
Assinaturas e Seguros a Apropriar	1,63	6,78	FORNECEDORES A LONGO PRAZO	3,68	7.605,59
ATIVO NÃO CIRCULANTE	13.088,65	17.492,61	Dívidas c/ Fornecedores de Serviços	0	2.589,70
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	9.714,07	14.802,02	Fornecedores de Bens e Serviços	3,68	5.015,89
CRÉDITOS A RECEBER L.P.- INTRA OFSS	9.714,07	14.802,02	PROVISÃO P/ RISCOS TRABAL. A L.P	8.649,88	-
Recursos a Receber - INTRA-OFFS	9.714,07	14.802,02	Provisão - Indenizações Trabalhistas	8.649,88	-
INVESTIMENTOS	2.150,97	1.583,02	PATRIMÔNIO LIQUIDO	1.784,00	7.006,20
Participações em Fundos	2.150,97	1.583,02	Patrimônio Social e Capital Social	2.671,31	2.644,41
IMOBILIZADO	1.222,58	1.106,28	Reserva Legal	1.196,19	1.196,19
Bens Móveis e Imóveis	3.779,29	3.499,54	Ajustes de Exercícios Anteriores	1.265,34	1.185,15
(-) Depreciação Acumulada	(2.556,71)	(2.393,26)	Superávit/ Déficit Acumulados	(3.348,84)	1.980,42
INTANGÍVEL	1,02	1,28			
Softwares	1,31	1,31			
(-) Amortização Acumulada	(0,28)	(0,02)			
TOTAL DO ATIVO	41.212,96	43.202,03	TOTAL DO PASSIVO	41.212,96	43.202,03

Quadro 10: Exemplo de evidenciação de um Balanço Patrimonial

Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Na divulgação do Balanço Patrimonial, o ente da federação deve ainda atender às determinações da Lei n. 4.230/1964, publicando o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, conforme o Quadro 11.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES (LEI N. 4.320/1964)		
ATIVO (I)	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente		
Total do Ativo		
PASSIVO (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente		
Total do Passivo		
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		

Quadro 11: Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

Fonte: Brasil (2016, p. 384)

Além disso, o Balanço Patrimonial deve ser publicado com outros dois anexos, conforme os modelos apresentados a seguir.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (LEI N. 4.320/1964)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Atos Potenciais Ativos		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Outros atos potenciais ativos		
Total dos Atos Potenciais Ativos		
Atos Potenciais Passivos		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
Total dos Atos Potenciais Passivos		

Quadro 12: Quadro das Contas de Compensação

Fonte: Brasil (2016, p. 385)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DO SUPERAVIT/ DEFICIT FINANCEIRO (LEI N. 4.320/1964)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
FONTES DE RECURSOS		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
(...) (...))		
Total das Fontes de Recursos		

Quadro 13: Quadro das Contas de Compensação
Fonte: Brasil (2016, p. 385)

Para reforçar seu aprendizado, organizamos um resumo dos principais conceitos definidos pela Lei n. 4.320/1964 relacionados ao Balanço Patrimonial que você confere a seguir.

CONCEITO	DEFINIÇÃO
Ativo Financeiro	Representação da soma das contas que evidenciam os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários (caixa e equivalentes de caixa).
Ativo Permanente	Contas que evidenciam os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação seja condicionada à autorização legislativa .
Passivo Financeiro	Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento possa ocorrer independentemente de autorização orçamentária .
Passivo Permanente	Conjunto de contas que representam as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.
Contas de Compensação	Contas representativas dos atos potenciais ativos e passivos .

Atos Potenciais	São os atos que, quando forem executados, poderão afetar o patrimônio , imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas. A definição é orientada pelo fluxo de caixa a ser envolvido na execução futura do ato potencial.
Atos Potenciais Ativos	São os atos a serem executados que poderão afetar positivamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.
Atos Potenciais Passivos	São os atos a serem executados que poderão afetar negativamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.
Superávit Financeiro	É a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. O superávit financeiro do exercício anterior é fonte de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais , devendo-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.
Déficit Financeiro	É a diferença negativa entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

Quadro 14: Conceitos relacionados ao Balanço Patrimonial

Fonte: Brasil (1964)

Você precisa saber também que **dívida fundada** é a soma dos compromissos com exigibilidade superior a doze meses contraídos para atender a desequilíbrios orçamentários ou financeiros de obras e serviços públicos (BRASIL, 1964). É também chamada de **dívida consolidada**.

E a **dívida fluutuante**, o que é? É a dívida contraída pela entidade, por um breve e determinado período de tempo, quer como administradora de recursos de terceiros confiados à sua guarda (depósitos de terceiros), quer para atender às momentâneas necessidades de caixa. A dívida fluutuante resulta da soma dos seguintes saldos de contas:

- ▶ restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- ▶ serviços da dívida a pagar;
- ▶ depósitos; e
- ▶ débitos de tesouraria (dívidas de operações de crédito por antecipação de receita).

Como está seu entendimento? Aproveite para fazer uma pausa na leitura e conversar com seus colegas de curso e tutor sobre o conteúdo exposto desta Unidade. A interação no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem (AVEA) deve ser uma importante aliada dos seus estudos.

Entendendo o Balanço Patrimonial

Para compreender o Balanço Patrimonial, devemos antes verificar se, em sua elaboração, foram atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos e dos passivos e das variações patrimoniais que refletiram no patrimônio líquido.

Ativos

Os **ativos** são o conjunto de contas registradas para controlar os recursos aplicados pela entidade na aquisição ou na formação de bens e direitos, o que envolve a capacidade de utilizá-los (ou de controlar o uso por parte de terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou de benefícios econômicos para o cumprimento de seus objetivos de prestação de serviços, entre outros. Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, justificando sua inclusão no Balanço Patrimonial, ela deve observar a existência dos seguintes indicadores de controle (BRASIL, 2017, p. 142):

- ▶ propriedade legal em favor da entidade;
- ▶ acesso ao recurso ou capacidade de negar ou de restringir o acesso de terceiros ao recurso;
- ▶ meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os objetivos da entidade, os quais devem guardar relação com a finalidade institucional (pública);
ou

- ▶ a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

O Balanço Patrimonial é organizado em classes de contas (ativo e passivo) que se desdobram em grupos e subgrupos. No ativo, há dois grupos de contas: circulante e não circulante.

Subgrupos do Ativo Circulante

Quanto à evidenciação, as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade e ser classificadas como **circulantes**, caso satisfaçam a um dos seguintes critérios:

- ▶ estejam disponíveis para realização imediata; ou
- ▶ tenham a expectativa de realização até doze meses depois da data das demonstrações contábeis.

São contas do ativo circulante:

- ▶ **Caixa e Equivalente de Caixa** – É o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições de uso imediato.
- ▶ **Créditos a Curto Prazo** – São os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.
- ▶ **Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo** – São as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação imediata e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos (exemplo: Tesouro Direto, CDB, Ouro como instrumento financeiro).

- ▶ **Estoques** – São os bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração, pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.
- ▶ **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente** – São os pagamentos de VPD realizados de forma antecipada, isto é, antes da ocorrência do fato gerador, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão no futuro. Isso acontece com o pagamento de assinaturas de jornais e periódicos, que são recebidos depois de sua efetivação e por um período específico dali para frente, por exemplo, por um ano. Ao pagar a assinatura, a entidade do Setor Público adquire o direito ao recebimento futuro dos exemplares. Porém, na proporção em que recebe os exemplares, deve-se retirar do ativo o valor correspondente e levar à conta de VPD – assinaturas, que deve ter impacto no resultado. Isso significa dizer que os pagamentos antecipados são direitos (ativos) que viram VPD (despesas).

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes. Entre esses ativos, no Setor Público, é comum a preponderância de ativos imobilizados cuja principal razão de aplicação de recursos na aquisição ou formação dos bens e direitos que os compõem é o potencial de serviços desses ativos e não sua capacidade de gerar fluxos de caixa.

Subgrupos do Ativo Não Circulante

O **ativo não circulante** refere-se aos ativos que têm expectativa de realização depois de doze meses da data das demonstrações contábeis:

- ▶ **Realizável em Longo Prazo** – São os bens, os direitos e as despesas (VPD) antecipadas realizáveis em longo prazo, ou seja, com prazo de realização superior a 12 meses.

- ▶ **Investimentos** – São as contas que representam as participações permanentes no capital de outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável em longo prazo que não se destinem a manutenção da atividade da entidade. Exemplos: participações em coligadas, participações em controladas e investimentos para futura destinação.
- ▶ **Imobilizado** – São os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou sejam exercidos com essa finalidade, até mesmo os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens, por exemplo, móveis, máquinas, veículos edificações em uso etc.
- ▶ **Intangível** – São os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade. Nas entidades do Setor Público, os intangíveis mais comuns são os *softwares*.

Passivos

Os **passivos** são o conjunto de contas registradas para evidenciar as obrigações presentes da entidade, decorrentes de fatos passados (ordens de execução de obras, contratos, convênios etc.) relacionados a seus objetivos de prestação de serviços públicos. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais (valores a pagar a beneficiários de programas como o Bolsa Família). Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância de entidades com problemas financeiros e, ainda, oriundos de quaisquer obrigações de transferência de recursos para afetados por desastres.

Quanto à evidenciação, as contas do passivo devem ser registradas em ordem decrescente de grau de exigibilidade. E assim

como os ativos, também os passivos são subdivididos em grupos, quais sejam: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

Subgrupos do Passivo Circulante

O **passivo circulante** refere-se ao conjunto das contas que representam os passivos exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis (BRASIL, 2016, p. 387). Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios:

- ▶ tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade;
- ▶ tenham prazos estabelecidos ou esperados em curto prazo;
- ▶ sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do Setor Público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

São subgrupos do passivo circulante:

- ▶ **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar em Curto Prazo** – É a evidenciação das obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em curto prazo.
- ▶ **Empréstimos e Financiamentos em Curto Prazo** – São as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos em curto prazo.
- ▶ **Fornecedores e Contas a Pagar em Curto Prazo** – São as obrigações com os fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas

atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e todas as outras contas a pagar, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em curto prazo.

- ▶ **Obrigações Fiscais em Curto Prazo** – São as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento em curto prazo.
- ▶ **Obrigações de Repartições em Outros Entes** – São os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios.
- ▶ **Provisões em Curto Prazo** – São os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de acarretarem saídas de ativos para sua quitação em curto prazo.

Subgrupos do Passivo Não Circulante

O **passivo não circulante** compreende os passivos exigíveis depois de doze meses da data das demonstrações contábeis. Ou seja, as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.

São subgrupos do passivo não circulante:

- ▶ **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar em Longo Prazo** – São as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em longo prazo.
- ▶ **Empréstimos e Financiamentos em Longo Prazo** – São as obrigações financeiras da entidade a título

de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos em longo prazo.


- ▶ **Fornecedores e Contas em Pagar em Longo Prazo** – São as obrigações com os fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em longo prazo.
- ▶ **Obrigações Fiscais em Longo Prazo** – São as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento em longo prazo; os chamados tributos diferidos.
- ▶ **Provisões em Longo Prazo** – São os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem em longo prazo.

Patrimônio Líquido

O **patrimônio líquido** é entendido como o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Subdivide-se, para fins de representação, em:

- ▶ **Patrimônio Social e Capital Social** – é o patrimônio social das autarquias, das fundações e dos fundos e o capital social das demais entidades da Administração Indireta. Essas contas registram os recursos aportados pelos entes proprietários a título de entrada de recursos para a entidade, na condição de contribuição de partes externas, que estabelecem ou aumentam a participação delas no patrimônio líquido da entidade. Por exemplo: se um município deseja criar uma fundação cultural, deve aportar recursos iniciais que ao mesmo tempo darão condições de funcionamento à entidade (capital) e evidenciarão a propriedade da entidade ao município.

- ▶ **Reservas de Capital** – São as contas usualmente mais comuns em empresas públicas, que obedecem aos ditames da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e podem decorrer, por exemplo, do ágio recebido na alienação de ações.
- ▶ **Ajustes de Avaliação Patrimonial** – São as contrapartidas de aumentos ou as diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela Lei n. 6.404/1976, ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.
- ▶ **Reservas de Lucros** – São as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas. Exemplos: reserva legal, reserva para contingências e outras.
- ▶ **Resultados Acumulados** – É o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da Administração Direta, das autarquias, das fundações e dos fundos.
- ▶ **Ações/Cotas em Tesouraria** – É o valor das ações ou das cotas emitidas pela entidade que foram readquiridas pela própria entidade.



A Lei n. 6.404/1976 dispõe sobre as Sociedades por Ações. Para saber mais, acesse o texto compilado em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, de acordo com o artigo 104 da Lei n. 4.320/1964.

Esse demonstrativo pode ser comparado à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) exigida pela Lei n. 6.404/1976, porque é nessa demonstração que se faz a apuração do resultado do exercício.

Como vimos, o resultado do exercício é fruto da comparação das variações ativas com as variações passivas e é o mais abrangente que podemos apurar na área pública. Em virtude desse resultado, podemos englobar os outros dois resultados (orçamentário e financeiro).

O resultado do exercício, apurado no DVP, é levado para o Balanço Patrimonial e compõe o saldo patrimonial (patrimônio líquido). Por sua vez, o Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas, por causa da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos, e detalhar pelo menos as seguintes contas:

- ▶ Créditos em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- ▶ Imobilizado.
- ▶ Intangível.
- ▶ Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- ▶ Provisões em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- ▶ Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

A DVP tem a função de evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício, como forma de medir quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais. O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas e passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial do exercício, por meio da conta superávit ou déficit acumulado.

A DVP é um quadro com duas seções: “Variações Patrimoniais Aumentativas” e “Variações Patrimoniais Diminutivas”, distribuídas de modo a evidenciar o resultado, como no modelo a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	31.12.2016	31.12.2015
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	89.348,14	85.695,68
EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS	79,52	37,21
Vendas de Mercadorias	2,32	2,31
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços	77,20	34,90
VARIAÇÕES PATRIM. AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	13.107,21	11.867,15
Juros e Encargos de Mora	13.059,36	11.837,60
Variações Monetárias e Cambiais	1,02	0,048585
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras	46,84	29,50
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS	74.683,92	73.275,04
Transferências Intragovernamentais - INTRA	70.258,92	68.584,23
Transferências Intergovernamentais - INTRA OFSS	4.425,00	4.690,81
VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS	36,29	16,44
Ganhos com Alienação de Imobilizados	19,83	-
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descoberta e Nascimento	3,84	4,20
Ganhos com Desincorporação de Passivos	12,62	12,25
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	1.441,19	499,84
Resultado Positivo de Participações Societárias	656,71	196,66
Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas	7.703.163,45	302,85
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas	14,16	0,32
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	89.348,14	85.695,68
PESSOAL E ENCARGOS	35.361,04	37.377,66
Remuneração a Pessoal	24.250,40	24.925,74
Encargos Patronais	7.809,40	7.960,85
Benefícios a Pessoal	3.179,08	2.519,52
Outras VPD - Pessoal e Encargos	122,16	1.971,55
BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	3,74	3,04
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3,74	3,04
USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	23.142,19	17.732,03
Uso de Material de Consumo	1.542,57	700,89
Serviços	21.374,89	16.698,71

Serviços - INTRA OFSS	-	-
Depreciação, Amortização de Exaustão	224,73	332,42
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	688,91	390,90
Juros e Encargos sobre Empréstimo	376,86	390,46
Juros e Encargos de Mora	1,21	0,44
Variações Monetárias e Cambiais	310,84	
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	1.252,62	1.244,19
Transferências Intragovernamentais - INTRA OFSS	1.179,68	1.166,24
Transferências Intergovernamentais	729.317,21	77,95
DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	13,37	0,31
Redução ao Valor Recuperável e Provisão para Perdas	13,37	-
Desincorporação de Ativos	-	0,31
TRIBUTÁRIAS		54,31
Impostos, Taxas e Contrib. de Melhorias	53,54	84,94
Contribuições	0,76	27,47
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	27.799,33	20.306,53
Resultado Negativo de Equivalência Patrimonial	41,75	6,44
Constituição de Provisões	6.132,20	
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	21.625,38	20.300,09
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	1.032,62	8.528,62

Quadro 15: Exemplo de apresentação do DVP

Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

As **Variações Patrimoniais Aumentativas** são as transações que aumentam o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou sejam independentes da execução orçamentária, e evidenciadas por grupos de contas que representam receitas do Setor Público:

- ▶ **Tributos:** são impostos, taxas e contribuições de melhoria.
- ▶ **Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos:** são ganhos auferidos com a venda de bens, serviços e direitos, independentemente de ingresso (recebimentos), incluindo-se a venda bruta e deduzindo-se as devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.

- ▶ **Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras:** são ganhos decorrentes de operações financeiras como descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.
- ▶ **Transferências e Delegações Recebidas:** são recebimentos decorrentes de transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.
- ▶ **Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos:** é a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos ou com a desincorporação de passivos, que ocorre quando, por exemplo, o governo consegue reverter uma sentença judicial antes registrada como um passivo em desfavor da entidade.
- ▶ **Outras Variações Patrimoniais Aumentativas:** somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, como resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos etc.

As **Variações Patrimoniais Diminutivas** correspondem a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários. Para fins de evidenciação, são subdivididas em:

- ▶ **Pessoal e Encargos:** é a remuneração do pessoal civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei e as obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento e outras.
- ▶ **Benefícios Previdenciários e Assistenciais:** são os gastos com 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:** são os VPD decorrentes da manutenção e operação da máquina pública como diárias, material de consumo, depreciação, amortização etc.
- ▶ **Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras:** são os juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.
- ▶ **Transferências e Delegações Concedidas:** são os gastos com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior;
- ▶ **Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos:** são as VPD geradas na desvalorização e nas perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias ou com a incorporação de passivos.
- ▶ **Tributárias:** são as VPD relativas a impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.
- ▶ **Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados:** são os custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados, mais comumente observadas em empresas públicas dependentes.
- ▶ **Outras Variações Patrimoniais Diminutivas:** são as variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e as saídas de caixa da entidade em um determinado exercício e suas variações em relação ao ano anterior. Para fins de evidenciação, a DFC apresenta três fluxos: operacional, de investimento e de financiamento.

De acordo com o “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016, p. 400), a DFC deve evidenciar a geração de caixa e equivalentes de caixa, bem como a utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades, ou seja:

- ▶ as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- ▶ os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- ▶ o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A DFC aplicada ao Setor Público é elaborada pelo método direto, que divulga as principais classes de recebimentos brutos (ingressos) e pagamentos brutos (desembolsos) como no modelo a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA		
Exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015		
COMPOSIÇÃO	2016	2015
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	10.000,00	7.500,00
INGRESSOS	32.000,00	29.500,00
Receitas derivadas	30.000,00	28.500,00
Transferências correntes recebidas	2.000,00	1.000,00
DESEMBOLSOS	-22.000,00	-22.000,00
Pessoal e Encargos	-14.000,00	-13.500,00
Juros e Encargos da Dívida	-3.000,00	-2.000,00
Transferências concedidas	-5.000,00	-6.500,00
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	-12.000,00	1.500,00
INGRESSOS	5.000,00	1.700,00
Alienação de bens	3.000,00	0,00
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos	2.000,00	1.700,00
DESEMBOLSOS	-17.000,00	-200,00
Aquisição de ativo não circulante imobilizado	-9.000,00	-200,00
Concessão de empréstimos e financiamentos	-7.000,00	-
Outros desembolsos de investimentos	-1.000,00	-

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	4.200,00	-3.000,00
INGRESSOS	10.000,00	1.000,00
Operações de crédito	7.000,00	1.000,00
Integralização do capital social de empresas dependentes	3.000,00	0
DESEMBOLSOS	-5.800,00	-4.000,00
Amortização /Refinanciamento da dívida	-1.800,00	-1.800,00
Outros desembolsos de financiamentos	-4.000,00	-2.200,00
AUMENTO/REDUÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTES	2.200,00	6.000,00
Disponibilidade no fim do exercício	11.500,00	9.000,00
Disponibilidade no início do exercício	9.300,00	3.000,00
AUMENTO/REDUÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTES	2.200,00	6.000,00

Quadro 16: Exemplo de apresentação da demonstração do fluxo de caixa
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

***Receitas Originárias** – são aquelas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

***Receitas Derivadas** – são aquelas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais. Fonte: Brasil (2016, p. 37).

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

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

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

A soma dos três fluxos corresponde à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa dos exercícios analisados, que compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) foi concebida para evidenciar as variações ocorridas no patrimônio líquido da entidade, durante todo o exercício, em todas as contas que compõem esse grupo.

Entre os itens apresentados na DMPL, podemos citar:

- ▶ os ajustes de exercícios anteriores, que são aqueles decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes;
- ▶ as transações de capital com os sócios, por exemplo, o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- ▶ o superávit ou déficit patrimonial do exercício;
- ▶ a destinação do resultado, por exemplo, as transferências para reservas e a distribuição de dividendos.

CONTAS/MUTAÇÕES	PATRIMÔNIO SOCIAL/CAPITAL SOCIAL	AFAC*	RESERVAS DE CAPITAL	AAP**	RESERVAS DE LUCROS	LPA	TOTAL
Saldo inicial	2.500	500	250	75	150	0	3.475
Ajustes de Exercícios Anteriores						250	250
Aumentos Capital em bens	500						500
Reversões Reservas					-100	100	0
Recebimento de Reservas de Capital			150				150
Superávit do Exercício						350	350
Destinação de lucros para aumento de Capital	400					-400	0
Destinação de lucros para reservas					75	-75	0
Destinação para Dividendos a distribuir						-225	-225
Total	3.400	500	400	75	125	0	4.500

Notas: *Adiantamento para Futuros Aumentos de Capital; ** Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Tabela 1: Exemplo de apresentação da DMPL

Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Você compreendeu a estrutura de evidência do Balanço Patrimonial e dos seus demonstrativos contábeis? Em caso de dúvidas, releia o conteúdo, pesquise-o no “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” ou contate seu tutor.

BALANÇO FINANCEIRO

De acordo com o artigo 103 da Lei n. 4.320/1964, o Balanço Financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, “[...] bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.” (BRASIL, 1964, art. 103).

Estrutura do Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do Setor Público, demonstrando (BRASIL, 2016, p. 376):

- ▶ a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte/destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- ▶ os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- ▶ as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- ▶ o saldo em espécie do exercício anterior para o exercício seguinte.

Além da evidenciação, possibilita a apuração/o cálculo do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos:

MODO 1
Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte
(-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
(=) Resultado Financeiro do Exercício

MODO 2
Receitas Orçamentárias
(+) Transferências Financeiras Recebidas
(+) Recebimentos Extraorçamentários
(-) Despesa Orçamentária
(-) Transferências Financeiras Concedidas
(-) Pagamentos Extraorçamentários
(=) Resultado Financeiro do Exercício

Observe a segregação das receitas e das despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, para identificar o resultado financeiro do exercício.

No Balanço Financeiro, a receita orçamentária, que representa os ingressos orçamentários, é apresentada por categoria econômica (receitas correntes e receitas de capital), enquanto a despesa orçamentária é demonstrada por função (um dos elementos que compõe a antiga classificação funcional-programática da despesa orçamentária). Dessa forma, temos a despesa orçamentária, que representa os dispêndios orçamentários, distribuída por funções: saúde, transporte, educação etc.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO		
	Ano Anterior	Ano Atual
INGRESSOS	172.208.783,32	172.396.886,28
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	131.911.710,28	2.237.881,75
ORDINÁRIA	131.911.710,28	2.237.881,75
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	7.545.009,61	5.495.230,82
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS P/EXECUÇÃO	7.545.009,61	5.495.230,82

Outros	7.545.009,61	2.233.111,33
Valores Pendentes de Baixa/Reversão	0	3.262.119,49
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	132.414,36	0
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	132.414,36	0
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	32.619.649,07	164.663.773,71
Caixa e Equivalente de Caixa	32.619.649,07	164.663.773,71
DISPÊNDIOS	172.208.783,32	172.396.886,28
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	7.545.009,61	2.233.111,33
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS P/ EXECUÇÃO	7.545.009,61	2.233.111,33
Outros	7.545.009,61	2.233.111,33
SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	164.663.773,71	170.163.774,95
Caixa e Equivalente de Caixa	164.663.773,71	170.163.774,95

Quadro 17: Exemplo de evidenciação de um Balanço Patrimonial
 Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

As rubricas que compõem o Balanço Financeiro são:

- ▶ **Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias:** é o conjunto das receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e das despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.
- ▶ **Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas:** são as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e as despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com sua origem.
- ▶ **Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas:** são as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de

recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas transferências financeiras concedidas.

- ▶ **Recebimentos Extraorçamentários:** são os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo: consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, inscrição de restos a pagar, entre outros.
- ▶ **Pagamentos Extraorçamentários:** são os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, por exemplo: obrigações que representaram ingressos extraorçamentários como a devolução de depósitos; e restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.
- ▶ **Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte:** são os recursos financeiros e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros que serão demonstrados na linha Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados.

Análise do Balanço Financeiro

A análise do Balanço Financeiro tem como objetivo preponderante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira da entidade. Como o Balanço Financeiro deve demonstrar todos os recursos financeiros que ingressaram no órgão e os que foram desembolsados por ele, então seu foco é demonstrar o que aconteceu com os recursos financeiros para o exercício seguinte (disponível) do órgão. Partindo do saldo inicial (chamado de saldo disponível do exercício anterior), devemos adicionar as entradas de numerário do exercício atual sob a forma de receita orçamentária e ingressos extraorçamentários; depois, diminuir as saídas de numerário do exercício atual sob a forma de despesa orçamentária e dispêndios

extraorçamentários, chegando ao saldo final ou atual (que é denominado de saldo disponível para o período seguinte).

Ao final do exercício, podemos apurar o resultado financeiro da seguinte forma:

$$\mathbf{RF = Dant - Dat}$$

Em que:

RF = Resultado Financeiro

Dat = Saldo Disponível do Exercício Atual (ou Disponível para o Exercício Seguinte)

Dant = Saldo Disponível do Exercício Anterior

Se, por exemplo, o **Dat** for maior do que o **Dant**, teremos um resultado positivo (houve mais ingressos do que dispêndios no ano). Se o **Dat** for menor do que o **Dant**, teremos um resultado negativo, significando que houve mais dispêndios do que ingressos durante o exercício financeiro apurado.

Caso a entidade evidencie um resultado financeiro positivo, inicialmente, isso é um indicador de equilíbrio financeiro. Contudo, uma variação positiva no saldo das disponibilidades do exercício não significa, necessariamente, um bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, o aumento do endividamento da entidade. Do mesmo modo, a variação negativa não implica, necessariamente, um mau desempenho da gestão, uma vez que pode ter sido gerado na redução do endividamento.

A análise do Balanço Financeiro deve ser feita em conjunto com o Balanço Patrimonial, pois este permite a avaliação do nível de endividamento, além de considerar as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Por determinação do “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016, p. 409), as notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática, a fim de facilitar a compreensão e a comparação da DCASP com a de outras entidades.

As notas explicativas normalmente são apresentadas na seguinte ordem:

a) **Informações gerais:**

- ▶ Natureza jurídica da entidade.
- ▶ Domicílio da entidade.
- ▶ Natureza das operações e principais atividades da entidade.
- ▶ Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

b) **Resumo das políticas contábeis significativas:**

- ▶ Bases de mensuração utilizadas, por exemplo, o custo histórico, o valor realizável líquido, o valor justo ou o valor recuperável.
- ▶ Novas normas e políticas contábeis alteradas.
- ▶ Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.

c) **Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica foi apresentada.**

d) **Outras informações relevantes:**

- ▶ Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos.
- ▶ Divulgações não financeiras como objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas.

- ▶ Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro.
- ▶ Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

Resumindo



Nesta última Unidade, apresentamos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público de forma que fosse possível a você reconhecer cada balanço e cada demonstração contábil, entender sua estrutura e analisar os resultados gerais do exercício a serem apurados pelo ente da federação.

Com o objetivo de padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP, a STN elaborou a Parte V do “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (BRASIL, 2016). Tais padrões devem ser observados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, de modo a permitir a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas nacionais, em consonância com o PCASP.

Fazem parte dessa importante estrutura o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido, as notas explicativas e a consolidação das demonstrações contábeis.



Atividades de aprendizagem

Verifique se você teve bom entendimento do que tratamos nesta última Unidade da disciplina de *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*, realizando as atividades propostas a seguir. Se precisar de auxílio, não hesite em contatar seu tutor.

1. Sobre as DCASP, analise as afirmativas a seguir julgando-as certas (C) ou erradas (E):
 - () As demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram, exclusivamente, a contabilidade da entidade.
 - () As DCASP devem conter a identificação da entidade do setor público a que se referem, da autoridade responsável e do contabilista responsável por sua elaboração.
 - () As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.
 - () O Setor Público pode evidenciar três resultados diferentes: o patrimonial, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro
2. Com relação à Demonstração dos Fluxos de Caixa, é INCORRETO afirmar:
 - a) O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, até mesmo os decorrentes de receitas originárias e derivadas, os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

- b) O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e a financiamentos.
 - c) A Demonstração dos Fluxos de Caixa apresenta as entradas e as saídas de caixa da entidade em um determinado exercício e suas variações em relação ao ano anterior.
 - d) O fluxo de caixa dos investimentos inclui recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro derivados de impostos, taxas e contribuições.
3. A demonstração que apresenta as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício é denominada:
- a) Balanço Patrimonial.
 - b) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
 - c) Balanço Orçamentário.
 - d) Demonstração dos Fluxos de Caixa.
4. Indique com (F) a(s) alternativa(s) falsa(s) e com (V) a(s) alternativa(s) verdadeira(s):
- () No Balanço Financeiro, encontramos a inscrição de restos a pagar do exercício ao lado dos dispêndios.
 - () No Balanço Orçamentário, a despesa é apresentada na seguinte ordem: por categoria econômica e por tipo de crédito.
 - () O déficit corrente identificado no Balanço Orçamentário é encontrado ao lado da receita.
 - () Insuficiência de arrecadação é definida como receita arrecadada menor do que receita prevista.

5. Considere as informações a seguir relativas a um Balanço Orçamentário:

Receitas correntes previstas: 100	Receitas correntes executadas: 120
Receitas de capital previstas: 150	Receitas de capital executadas: 145
Despesas correntes fixadas: 90	Despesas correntes executadas: 89
Despesas de capital fixadas: 160	Despesas de capital executadas: 151

Com base nessas informações, aponte a alternativa CORRETA:

- a) O balanço apresentou excesso de arrecadação na receita de capital.
- b) O orçamento de capital apresentou superávit.
- c) O orçamento corrente apresentou superávit.
- d) O balanço apresentou resultado final deficitário.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. **Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000b**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3589.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. **Decreto n. 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: 23 out. 2017.

_____. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000a**. 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: 23 fev. 2017.

_____. **Lei n. 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: 23 out. 2017.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento**: MTO 2018. 2017. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 7. ed. Brasília, DF: 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicável ao Setor Público**. [2017?]. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/pcasp>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. 020303 – Programação e Execução Financeira. 2013. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020303>>. Acesso em: 23 out. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 23 out. 2017.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC TSP Estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 23 out. 2017.

FEIJÓ, Paulo; CARVALHO, Jorge; RIBEIRO, Carlos. **Entendendo a contabilidade orçamentária aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, DF: Editora Gestão Pública, 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HOUAISS. Instituto Antônio Houaiss. **Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa**. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Objetiva: junho de 2009

MOTA, Francisco. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, DF: Editora Gestão Pública, 2012.

MINICURRÍCULO

Rosaura Haddad Barros

Pós-Graduada em Análise de Sistemas, pela Fundação de Cultura e Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão (FUNCEP); e graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade de Brasília (UnB), e em Administração, pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Servidora Pública



há 30 anos, foi Contadora Chefe Responsável (Setorial Contábil) da Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (CIS/PR), responsável por orientar gestores quanto aos registros dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e por treinamentos de SIAFI Operacional, SIAFI Gerencial, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Execução Orçamentária e Financeira para todas as Unidades jurisdicionadas à Presidência da República, incluindo Administração Direta e Indireta, análise mensal dos balanços e registro da conformidade contábil. Atualmente, é consultora do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e instrutora em cursos sobre a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público em todo o Brasil.

Francisco Glauber Lima Mota

Mestre em Contabilidade, pela Fundação Universidade de Brasília (UnB); especialista nas áreas financeira e operacional (convênio BEC-BNB) e em Políticas Públicas e Gestão Governamental, pela Escola Nacional de Administração Pública



(ENAP); graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará (UFC); e em Gestão Pública, pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul). É Contador da Câmara dos Deputados; professor licenciado do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB); consultor de empresas de informática para a área de contabilidade pública (ASPEC,

FIORILLI); parecerista da Revista Catarinense da Ciência Contábil, editada pelo Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Autor dos livros “Contabilidade Aplicada ao Setor Público”; “Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Suplemento e Curso de Siafi – Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira Federal”; de artigos científicos aprovados em congressos nacionais e internacionais; e de artigos publicados no Boletim de Administração Pública Municipal. É membro do Grupo Técnico de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e da Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal ACICONDF. Foi agraciado com a medalha “Mérito Contábil Acadêmico”, em 2013, iniciativa do Conselho Regional de Contabilidade do DF.

Mírian Patrícia Amorim

Pós-graduada em Auditoria, pela Universidade de Brasília (UnB), e graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul), e em Administração, pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UDF). Foi servidora da Secretaria



de Controle Interno da Presidência da República, com atuação na Coordenação de Contabilidade e Avaliação (2010-2013); professora do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB); professora aposentada dos cursos Técnicos em Contabilidade e Administração da Secretaria de Estado de Educação do Distrito Federal; e professora de cursos preparatórios para concursos. Atualmente é Contadora-Chefe da Companhia Urbanizadora da Nova Capital (Novacap). É autora do Livro “Desvendando a Contabilidade”; coautora dos livros “Contabilidade Geral em Exercícios” e “Questões Comentadas para o Concurso do Banco Central do Brasil”, além de autora de diversas apostilas preparatórias para concursos públicos abordando assuntos como Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis.