



# Contabilidade Pública e Tesouraria II

*Fabírcia Coelho de Freitas*



Cuiabá-MT  
2015

Presidência da República Federativa do Brasil  
Ministério da Educação  
Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica  
Diretoria de Integração das Redes de Educação Profissional e Tecnológica

© Este caderno foi elaborado em parceria entre o Instituto Federal de Minas Gerais – Ouro Preto/MG, o Ministério da Educação e a Universidade Federal de Mato Grosso para a Rede e-Tec Brasil.

**Equipe de Revisão**  
Universidade Federal de Mato Grosso –  
UFMT

**Coordenação Institucional**  
Carlos Rinaldi

**Coordenação de Produção de Material  
Didático Impresso**  
Pedro Roberto Piloni

**Designer Educacional**  
Rosenil Gonçalves dos Reis e Silva

**Designer Master**  
Marta Magnusson Solyszko

**Ilustração**  
Tatiane Hirata

**Diagramação**  
Tatiane Hirata

**Revisão de Língua Portuguesa**  
Verônica Hirata

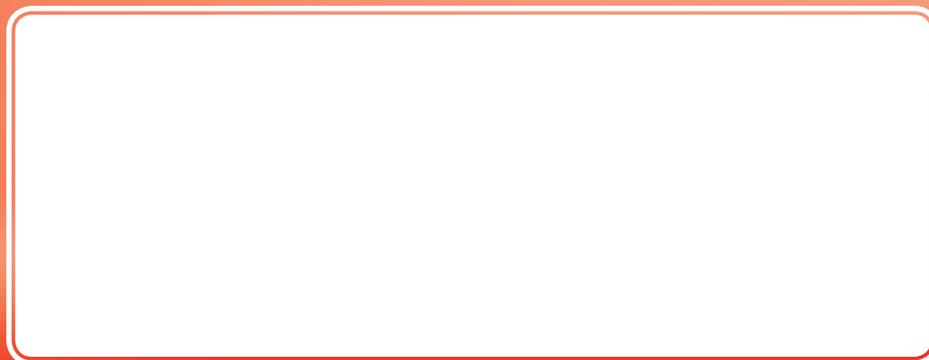
**Instituto Federal de Educação, Ciência e  
Tecnologia de Minas Gerais – Ouro Preto  
- MG**

**Coordenador Geral**  
Reginato Fernandes dos Santos

**Diretor de Ensino**  
Valério Augusto Lopes Passos

**Coordenador do Curso**  
Marinalva Maria de Brito

**Projeto Gráfico**  
Rede e-Tec Brasil / UFMT



# Apresentação Rede e-Tec Brasil

Prezado(a) estudante,

Bem-vindo (a) à Rede e-Tec Brasil!

Você faz parte de uma rede nacional de ensino que, por sua vez, constitui uma das ações do Pronatec - Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego. O Pronatec, instituído pela Lei nº 12.513/2011, tem como objetivo principal expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de Educação Profissional e Tecnológica (EPT) para a população brasileira propiciando caminho de acesso mais rápido ao emprego.

É neste âmbito que as ações da Rede e-Tec Brasil promovem a parceria entre a Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (Setec) e as instâncias promotoras de ensino técnico, como os institutos federais, as secretarias de educação dos estados, as universidades, as escolas e colégios tecnológicos e o Sistema S.

A educação a distância no nosso país, de dimensões continentais e grande diversidade regional e cultural, longe de distanciar, aproxima as pessoas ao garantir acesso à educação de qualidade e ao promover o fortalecimento da formação de jovens moradores de regiões distantes, geograficamente ou economicamente, dos grandes centros.

A Rede e-Tec Brasil leva diversos cursos técnicos a todas as regiões do país, incentivando os estudantes a concluir o ensino médio e a realizar uma formação e atualização contínuas. Os cursos são ofertados pelas instituições de educação profissional e o atendimento ao estudante é realizado tanto nas sedes das instituições quanto em suas unidades remotas, os polos.

Os parceiros da Rede e-Tec Brasil acreditam em uma educação profissional qualificada – integradora do ensino médio e da educação técnica – capaz de promover o cidadão com capacidades para produzir, mas também com autonomia diante das diferentes dimensões da realidade: cultural, social, familiar, esportiva, política e ética.

Nós acreditamos em você!

Desejamos sucesso na sua formação profissional!

Ministério da Educação  
Junho de 2015

Nosso contato  
[etecbrasil@mec.gov.br](mailto:etecbrasil@mec.gov.br)



# Indicação de ícones

Os ícones são elementos gráficos utilizados para ampliar as formas de linguagem e facilitar a organização e a leitura hipertextual.



**Atenção:** indica pontos de maior relevância no texto.



**Saiba mais:** oferece novas informações que enriquecem o assunto ou “curiosidades” e notícias recentes relacionadas ao tema estudado.



**Glossário:** indica a definição de um termo, palavra ou expressão utilizada no texto.



**Mídias integradas:** remete o tema para outras fontes: livros, filmes, músicas, *sites*, programas de TV.



**Atividades de aprendizagem:** apresenta atividades em diferentes níveis de aprendizagem para que o estudante possa realizá-las e conferir o seu domínio do tema estudado.



**Refleta:** momento de uma pausa na leitura para refletir/escrever sobre pontos importantes e/ou questionamentos.



## Palavra do Professor-autor

Prezado/(a) estudante.

É com imensa alegria que retorno com a disciplina Contabilidade Pública, agora com ênfase em Tesouraria II.

Sempre acreditei que a base para toda e qualquer mudança social é a educação. Isso significa que é necessário estudar, buscando qualificação para as possíveis mudanças do mercado atual. A disciplina Contabilidade Pública pode ajudar você a entender como funciona as entidades do setor público, sua função e suas responsabilidades sociais. Nesta segunda etapa, vamos dar continuidade aos assuntos que foram abordados durante a disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I. Iremos relembrar algumas técnicas e procedimentos, porém de forma mais abrangente.

Imagino que você esteja ansioso para começar os estudos. Espero que se apaixone pelos temas que serão abordados a cada aula e perceba a contabilidade e suas técnicas como uma ferramenta capaz de registrar e acompanhar os processos contábeis do patrimônio público e o cumprimento das normas legais praticadas pelos administradores.

Desejo a você momentos agradáveis de estudo e busca incessante pelo aprendizado, pois os obstáculos existem, mas podem ser superados por pessoas como você, que anseiam por novos conhecimentos.

Espero novamente contar com todos vocês superando nossos medos, partilhando aprendizados, modificando comportamentos, transpondo obstáculos, tornando-nos indivíduos melhores e mais sábios a cada dia.

Lembre-se: “a palavra *impossível* está se tornando menos proeminente no vocabulário do homem” (autor desconhecido).

Um grande abraço!

Fabírcia Coelho de Freitas



# Apresentação da Disciplina

A contabilidade pública representa para a cidadania o principal instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas, materializadas na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas.

Com a disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria II teremos a continuidade da disciplina vista anteriormente, entretanto, agora trazendo os conceitos e princípios de forma direcionada para a área da administração pública.

Faremos uso de alguns materiais dos assuntos já estudados, pois essa interdisciplinaridade é fundamental para o entendimento das exposições apresentadas, como, por exemplo, programação orçamentária e finanças públicas.

Iniciaremos nossos estudos fazendo a revisão de alguns conceitos, que a partir desta disciplina terão novas interpretações sob a perspectiva do setor público.

Nas aulas seguintes, apresentaremos a legislação básica que rege a contabilidade pública, lembrando que ela ainda se encontra em fase de aprovação pelo Congresso Nacional, o que representa dizer que novas mudanças poderão ocorrer no decorrer do curso. Isso revela que a contabilidade, embora demonstre o momento de uma determinada situação financeira, ou seja, uma “fotografia” do instante, ela não paralisa no tempo.

Com esses fundamentos bem sedimentados, passaremos a tratar individualmente da natureza dos componentes que influenciam e modificam o patrimônio das entidades públicas, além dos lançamentos contábeis. A nossa proposta é oferecer a você um material que possibilite a absorção do conhecimento de maneira eficaz. Para isso, além do conteúdo exposto, foram elaboradas várias atividades de aprendizagem no final de cada aula.

Então, o que estamos esperando? Vamos começar?

Abraços!

Professora Fabrícia



# Sumário

<b>Aula 1. Revisando conceitos e princípios fundamentais da contabilidade</b> .....	<b>13</b>
1.1 Introdução	13
1.2 Objetos da contabilidade pública	15
1.3 Conceito: receita x despesa	16
1.4 Regime de apuração de resultados	19
1.5 Sistemas de contas	20
1.6 Princípios contábeis fundamentais	21
1.7 Contabilidade pública e informática	26
<b>Aula 2. A nova estrutura do plano de contas</b> .....	<b>31</b>
2.1 Introdução	31
2.2 Estrutura básica do plano de contas	33
2.3 Atributos da conta contábil do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP	37
<b>Aula 3. Lançamentos contábeis</b> .....	<b>41</b>
3.1 Introdução	41
3.2 Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP)	42
3.3 Regras de integridade do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP	48
<b>Aula 4. Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – parte I</b> .....	<b>51</b>
4.1 Introdução	51
4.2 Balanço Orçamentário (BO)	52
4.3 Balanço Financeiro (BF)	57
4.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP)	59
<b>Aula 5. Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – parte II</b> .....	<b>65</b>
5.1 Balanço Patrimonial (BP)	65
5.2 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	68



5.3 Demonstrativo do Resultado Econômico (DRE)	73
5.4 Demonstrativo das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)	75
<b>Aula 6. Ética na administração pública</b>	<b>79</b>
6.1 Introdução	79
6.2 Conceitos básicos	79
<b>Palavras Finais</b>	<b>83</b>
<b>Guia de Soluções</b>	<b>84</b>
<b>Referências</b>	<b>89</b>
<b>Obras Consultadas</b>	<b>90</b>
<b>Currículo da Professora-autora</b>	<b>91</b>



# Aula 1. Revisando conceitos e princípios fundamentais da contabilidade

## Objetivos:

- reconhecer os conceitos e princípios contábeis introduzidos pela disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I; e
- aplicar os conceitos revistos no setor público.

Caro(a) estudante,

Nesta aula, você terá a oportunidade de revisar alguns conceitos estudados nas aulas anteriores, além de acrescentar novas considerações acerca desses temas. São muitas as contribuições de outras áreas que estabelecem relações com a contabilidade, principalmente com a contabilidade pública, por apresentar um caráter, além de social, histórico. Portanto, é natural que algumas disciplinas de outras áreas do conhecimento dialoguem e expliquem certos procedimentos no setor público, levando-nos a entender determinado fato contábil. Então, vamos começar?

Primeiramente, vamos falar sobre as atribuições do governo na qualidade de entidade pública. Veja, a seguir, algumas de suas funções.

## 1.1 Introdução

Assim como todo ente, o governo faz compras, vende, produz, constrói, ou seja, ele executa as mais variadas tarefas, denominadas programa de trabalho, e para tanto necessita da contabilidade para obter seus dados financeiros, orçamentários e patrimoniais.

Além dessas tarefas, o governo ainda pratica atos administrativos que têm a capacidade de provocar, no futuro, alterações em elementos que compõem o seu patrimônio. Dentre os atos administrativos praticados, podemos dizer que o principal é a lei orçamentária, pois é em função dela que todas as alterações ocorrem.



**Figura 1**

Fonte: Portal Brasil - Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/old/imagens/brasilia-50-anos/congresso-nacional/view>>  
Acesso em 04 dez. 2014

A principal fonte de formação do patrimônio de um órgão público é, portanto, o orçamento público. Os recursos financeiros que ali têm ingresso são, na verdade, da coletividade, ou seja, da população, e necessitam de autorização expressa de seus proprietários para que possam ser aplicados e utilizados.

A necessidade de se medir, dimensionar, avaliar e qualificar esse patrimônio é que provoca o surgimento da Contabilidade Pública. Dessa forma, cabe a essa Contabilidade Pública, como ramo da Ciência Contábil, tendo em vista as normas do direito financeiro – sobretudo a Lei 4.320/64 –, a aplicação das técnicas de registro dos atos e fatos administrativos na Administração Pública, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos (MOTA, 2006).

Com base nessa teoria, podemos entender a Contabilidade Pública como sendo o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Segundo a Lei 4.320/64, “a contabilidade evidenciará, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964, art. 83, *caput*).





Diversas são as leis que comprovam a função específica da contabilidade na administração, mas, de forma bem simples, pode-se dizer que é a mesma da contabilidade comercial, pois ela estuda, registra, controla e demonstra o orçamento e acompanha sua execução.

## 1.2 Objetos da contabilidade pública

**Patrimônio público** (sob o aspecto contábil): são aqueles bens que atendem à característica de uso restrito, específico e não generalizado, de propriedade das entidades públicas. É o conjunto de bens e direitos, tangíveis (concretos) ou intangíveis (abstratos), onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Não fazem parte do patrimônio público os bens que são de uso comum da população, como rodovias, quadras esportivas etc. Contabiliza-se, nesses casos, os gastos realizados para sua construção, manutenção e conservação.

Por terem personalidade jurídica, as entidades públicas podem adquirir direito sobre bens e valores a receber, bem como assumir obrigações a pagar. Esses elementos devem ser contabilizados e, conseqüentemente, serão revelados nos demonstrativos contábeis.

Também é objeto da Contabilidade Pública o orçamento público, entendido como a peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas). De acordo com Matias-Pereira, orçamento público é um instrumento de planejamento composto por um plano de financiamento que prevê a origem e o montante dos recursos a serem obtidos frente à natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados de acordo com atividades e projetos que permitam o alcance de objetivos e metas predefinidos (MATIAS-PEREIRA, *apud* SILVA, 2011).

Compreende-se, aqui, que não apenas as despesas precisam ter autorização, mas também as receitas. Isso porque o governo tem que explicar a origem de tudo, mediante leis. Se não existir uma lei dizendo que houve um aumento de 10% no valor do IPTU para o ano seguinte, esse aumento não poderá ser cobrado dos moradores daquela cidade, pois a administração pública não teria como justificar o ingresso destes 10% em seus cofres.





Completam ainda o conjunto de objetos da Contabilidade Pública os atos administrativos, tais como contratos, convênios, avais, fianças etc, conforme disposto na Lei 4.320/64: “Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública faça parte” (BRASIL, 1964, art. 87, *caput*).

**Atos administrativos:** a administração pública, além do que já foi dito, pratica atos que podem influenciar seu patrimônio, como firmar convênios, contratos, avais, fianças, cauções de títulos e outros. Esses atos também deverão ser registrados contabilmente.

Pode-se entender como ato público a manifestação do desejo unilateral da administração pública que, agindo dessa forma, resguarda, adquire, transfere, modifica, extingue e declara direitos ou impõe obrigações a si própria ou aos administrados, utilizando-se, para tal, de sua supremacia.

### 1.3 Conceito: receita x despesa

Na nossa primeira aula da disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I, estudamos alguns conceitos de receita e despesa utilizados de forma comercial. Vejamos agora, de acordo com o enfoque público, o que elas representam.

A receita e a despesa orçamentárias assumem fundamental importância na administração pública, pois representam o montante que o Estado apropria da sociedade por intermédio da arrecadação dos tributos, ou seja, dos impostos, e, em contrapartida disponibiliza aos cidadãos a geração de bens e serviços. É responsabilidade também do Estado saber administrar esses recursos como, por exemplo, a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais e cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio de 2000: Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000).

É importante destacar que a relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento do Estado, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.



O conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, especialmente por intermédio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

### 1.3.1 Receitas públicas



**Figura 2**  
Fonte: sxc.hu

Dentro da Administração Pública tudo o que se deseja realizar em benfeitoria para a população deve constar em lei. O art. 3º, juntamente com os artigos 57 e 35 da Lei nº 4.320/64, tratam especificamente sobre receita. Veja a seguir o que eles dizem:

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

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

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

(BRASIL, 1964, art. 3º, parágrafo único; art. 57, *caput*; e art. 35, incisos I e II).



Então, caro estudante, podemos entender dessa forma como conceito de receitas públicas a disponibilidade de recursos financeiros do exercício orçamentário cuja finalidade principal é viabilizar a execução das políticas públicas, a fim de atender às necessidades coletivas e demandas da sociedade.

Já para fins contábeis, a receita pode ser “efetiva” ou “não efetiva”:

- **Receita orçamentária efetiva** – aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo. Exemplo: receita tributária, serviços, juros etc.
- **Receita orçamentária não efetiva** – aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de crédito, receita de amortização de empréstimos concedidos etc

### 1.3.2 Despesas públicas

Veja, definirmos *despesas* é bem mais simples. De acordo com a Lei nº 4.320/64, Podemos entender como despesa pública o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Os dispêndios, ou seja, as despesas, assim como os ingressos, aqui entendidas como receitas, também se dividem em duas modalidades: são tipificados em orçamentários e extraorçamentários.

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

Dispêndio extraorçamentário é a aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo as diversas saídas de numerários, decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e saídas de recursos transitórios.

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada em:

- **Despesa orçamentária efetiva** - aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato





contábil modificativo diminutivo;

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

## 1.4 Regime de apuração de resultados

Sabemos que, para a contabilidade comercial, dependendo do ramo de atividade da empresa, o regime contábil poderá ser:

- o *regime da caixa*, o qual considera o registro dos documentos quando esses foram pagos, liquidados, ou recebidos, como se fosse uma conta bancária;
- o regime de competência, que considera a data do fato gerador, ou seja, a data do documento, não importando quando será pago ou recebido. Significa dizer que será contabilizado como receita ou despesa dentro do mês de competência, importando apenas o ato.

Já na contabilidade pública o regime adotado é o regime misto, em que se adota, ao mesmo tempo, o regime de caixa e o de competência.

Conclui-se, pois, que as receitas e despesas orçamentárias deverão ser tratadas pelo regime de caixa na contabilização da receita, enquanto a despesa é apropriada pelo regime de competência, caracterizando a adoção do denominado regime misto, o que por sua vez, revela o lado prudente do legislador.

Abaixo, segue um paralelo entre uma contabilização na contabilidade comercial e na contabilidade pública.





### Quadro 1

Contabilidade pública	Contabilidade empresarial
D - Variação diminutiva Despesa de aquisição de bens	D – Direito a receber Clientes
C - Obrigações a pagar Fornecedores	C - Variação aumentativa Receita de venda de bens
D – Bens móveis Estoque de material de consumo	D - Variação diminutiva Custo das mercadorias vendidas
C- Variação aumentativa Mutação ativa	C- Bens móveis Mercadorias

Legenda do Quadro: D – débito; C – crédito.

## 1.5 Sistemas de contas

Caro(a) estudante, ainda estabelecendo uma compara o entre as áreas privada e pública, em rela o às contas   importante ressaltar que elas são utilizadas indistintamente num lançamento contábil sem a preocupa o com a sua natureza, isto porque se tem em vista que são levantados demonstrativos em que se apuram os saldos, com a utiliza o de todas as contas.

Porém, para a área pública, a preocupa o com a natureza das contas   essencial, pelo fato de não poderem ser contrapartidas indiscriminadamente uma das outras, uma vez que existem 4 (quatro) grupos, cuja distribui o segue as características comuns em razão, principalmente, de sua natureza financeira ou não financeira.

O **Plano de Contas** tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos colocados   disposi o dos órgãos da administra o direta e indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolida o dos dados e atender às necessidades de informa o em todos os níveis da administra o pública federal, objetivando, principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas varia es, concentrando as contas t picas de controle nos grupos de compensa o, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situa o econômico-financeira da gestão administrativa;
- padronizar o nível de informa es dos órgãos da administra o direta e indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão,





ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a elaboração do Balanço Geral da União; e

- permitir, através da relação de contas e tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na administração pública federal, com extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis, capazes de atender aos aspectos legais e fiscais.

Caro(a) estudante, veremos mais adiante que o sistema de plano de contas, bem como algumas outras modificações, passaram a vigorar de forma facultativa em 2010 para os órgãos federais, mas de forma obrigatória para todas as unidades gestoras integrantes do SIAFI em 2011, e obrigatória para a União em 2012, e 2013 para estados e municípios.

Agora, veja os princípios fundamentais da contabilidade pública

## **1.6 Princípios contábeis fundamentais**

Acreditamos que o ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve estar pautado sempre em alguns princípios que a sustentam, pois neles se encontram espelhados a ideologia de determinado sistema, seus postulados e seus fins.

Diante das novas demandas sociais, é exigido um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, cujos demonstrativos – elementos essenciais das prestações de conta dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Lembre, caro estudante, que na disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I vimos os princípios fundamentais da contabilidade. Agora apresentaremos novamente esses princípios, desta vez sob a perspectiva do setor público.

### **1.6.1 Princípio da entidade**

De acordo com a Resolução nº 750/93, atualizada pela Resolução nº 1282/2010 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o princípio da entidade é assim definido:





**Figura 3**  
Fonte: sxc.hu

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

§ único: o Patrimônio pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em uma nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil (BRASIL, 1993, art. 4º).

Sob a perspectiva do setor público, o Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, por sua autonomia e pela responsabilização do patrimônio a ele pertencente. Isso quer dizer que a autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e na responsabilidade pela obrigatoriedade da prestação de contas para a sociedade, por meio dos agentes públicos (BRASIL, 2007).

### **1.6.2 O princípio da continuidade**

Ainda de acordo com a Resolução nº 750/93 do CFC, temos uma definição do Princípio da Continuidade:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância (BRASIL., 1993, art. 5º).

Conforme a perspectiva do setor público: No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao exato cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto durar a sua finalidade (BRASIL, 2007).

### **1.6.3 Princípio da oportunidade**

Veja o que diz a Resolução do CFC sobre Princípio da Oportunidade:

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir





informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação (BRASIL, 1993, art. 6°).

O Princípio da Oportunidade, sob o ponto de vista do setor público, é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos administrativos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para a sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (BRASIL, 2007).

#### **1.6.4 Princípio do registro pelo valor original**

O art. 7° da Resolução nº 750 do CFC, alterada pelo texto da Resolução nº 1282/10, dispõe da seguinte maneira sobre o Princípio do Registro pelo Valor Original:

Art. 7° O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1° As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:





a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

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

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais (BRASIL, 1993, art. 7º, § 1º).

Pela óptica do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Veja que o valor original não se confunde com o custo histórico: corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo do custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente – ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente de fluxo de benefício do ativo e valor justo (BRASIL, 2007).





### 1.6.5 Princípio da competência

O art. 9º da resolução nº 750/93, trata da seguinte forma o Princípio da Competência:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas (BRASIL, 1993, art. 9º).

O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público (BRASIL, 2007).

### 1.6.6 Princípio da prudência

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior valor para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais (BRASIL, 1993, art. 10).

Sob a perspectiva do setor público, as estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração (medir, avaliar) que prefiram montantes menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e maiores para passivos (BRASIL, 2007).

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





A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os princípios constitucionais da administração pública, devem constituir garantia de inexistência de valores fictícios, ou seja, aqueles que não existem, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Caro(a) estudante, agora você terá a oportunidade de conhecer um pouco mais sobre os sistemas de informações contábeis.

## 1.7 Contabilidade pública e informática

Com a nova estrutura e sistemática empresarial, exigiu-se um novo modelo de escrituração para as empresas e para Administração Pública, que antes era feita apenas no Livro Razão e no Livro Diário, com o entendimento real de um livro. Atualmente existem softwares que fazem esse tipo de trabalho.

Por exemplo, o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI é um sistema de informática criado para servir de instrumento para o desenvolvimento das funções da contabilidade aplicadas à administração Pública, inicialmente, no âmbito do Governo Federal. Desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional, foi criado visando promover a modernização e integração dos sistemas de controle e execução financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos e entidades da administração federal e utiliza o método das partidas dobradas (para cada crédito existe um débito de igual valor) para a realização dos lançamentos.

Caro(a) estudante, no Manual do SIAFI, disponível diretamente no sistema, por meio da transação "CONMANMF", pode-se encontrar uma farta documentação com informações pormenorizadas acerca do sistema de tratamento de dados orçamentários, financeiros, patrimoniais e contábeis. Acesse os sites: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index.asp>>, <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/gerencial>> e <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>.



Figura 4

Fonte: <<http://acesso.serpro.gov.br/>>. Acesso em: 05 dez. 2014

Embora a contabilidade pública utilize quatro sistemas de contas para registrar seus fatos contábeis, são os lançamentos de primeira fórmula (uma conta a débito em contrapartida com outra a crédito de valor correspondente) os mais utilizados, mesmo quando se percebe um roteiro de contabilização mais complexo, que envolva um maior número de créditos e débitos simultâneos, e o SIAFI faz todos os registros ao mesmo tempo.



O Sistema SIAFI utiliza termos técnicos próprios, especificamente criados para permitir sua operação de modo racional. Além disso, usa alguns termos já de domínio público, com definições um pouco modificadas.



**Figura 5**

Fonte: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/gerencial> > Acesso em: 05 dez. 2014

Assim como qualquer sistema de informática que trata de dados financeiros, o SIAFI utiliza mecanismos de segurança de acesso, de registro e guarda de dados. O mecanismo principal de que dispõe é o uso de senhas de acesso a serem fornecidas pelos usuários previamente habilitados, sendo que o LOGIN dos usuários é sempre o CFP dos mesmos, o que garante o prévio conhecimento de quem acessou o sistema.

Além desse mecanismo, o SIAFI faz uso de outros recursos de conformidades diária, contábil, de suporte documental e de operadores, bem como de outros dispositivos.

## Resumo

Caro(a) estudante,

Nesta aula, revisamos os principais conceitos da contabilidade, estudados durante a disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I, desta vez de maneira um pouco mais direcionada para a esfera da Administração Pública.

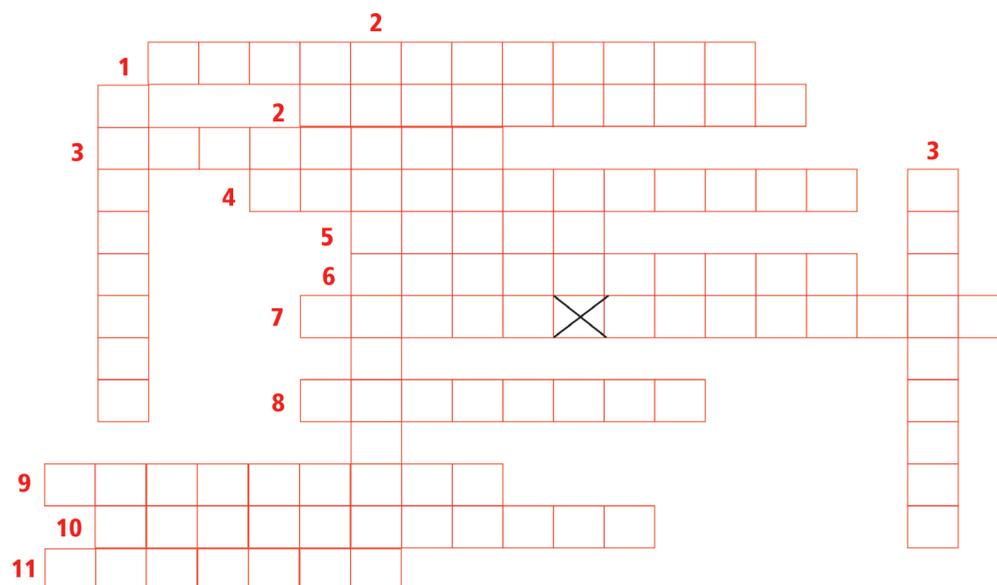
Vimos ainda que todo o processo de contabilização dos fatos e atos públicos é feito eletronicamente, mediante a utilização do SIAFI – até o ano de 2010, apenas o Governo Federal tinha acesso a ele. Entretanto, mediante as alterações que vêm sendo promovidas e propostas, até o final de 2013 todos os entes públicos deverão trabalhar com a mesma metodologia. Essa padronização refletirá também no processo de transparência das contas públicas. Agora que você já sabe sobre as receitas e despesas orçamentárias, além dos princípios fundamentais que regem a contabilidade pública, sugerimos que você pratique esses assuntos através das atividades propostas.





## Atividades de aprendizagem

1. Resolva a cruzadinha abaixo com os conceitos apresentados nesta aula.



### Horizontal:

1. Princípio que se refere simultaneamente à tempestividade e à integridade dos registros do patrimônio e de suas mutações.
2. A base de partida para toda e qualquer área do conhecimento humano.
3. Princípio que afirma a autonomia patrimonial.
4. Princípio que está vinculado ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio.
5. Sigla do sistema de informática utilizado pelo Governo Federal para sua contabilização.
6. Objeto da contabilidade.
7. O registro dos fatos e atos contábeis deverá ser feito levando-se em consideração o... dos componentes patrimoniais.
8. Consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta na aquisição de meios que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos.



9. Princípio que deverá ser observado sempre que, existindo um passivo ou ativo já escriturado por determinados valores, surgir possibilidades de novas mensurações.

10. Princípio que passou a integrar a contabilidade pública somente agora, com as reformas da escrituração contábil.

11. A contabilidade... registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no orçamento público aprovado para o exercício.

**Vertical:**

1. Representa o conjunto de ingressos de recursos financeiros, os quais poderão ser aplicados para a aquisição de bens e serviços.

2. Aquilo que se busca com a apresentação dos dados fornecidos pela contabilidade pública.

3. Um dos objetos da contabilidade pública.

Caro(a) estudante,

Esperamos que você tenha assimilado bem os conceitos, pois eles serão fundamentais para nossas próximas aulas. Vamos lá?



# Aula 2. A nova estrutura do plano de contas

## Objetivos:

- identificar o novo sistema de contas a ser utilizado pelo setor público; e
- verificar as alterações propostas pela nova estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal- PCASP.

Caro(a) estudante,

Nesta segunda aula, vamos conhecer a estrutura do novo plano de contas como parâmetro que norteia os trabalhos contábeis. Preparados para continuarmos nossos estudos? Então vamos lá!

## 2.1 Introdução

No Brasil, a legislação que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios data de 1964. Se pararmos para analisar de forma bem simples todas as alterações que ocorreram de lá até os dias de hoje, perceberemos que muita coisa mudou.

Embora não possamos medir a eficácia de uma legislação por seu tempo de existência, vários processos existentes à época já não são suficientes para dar a devida transparência dos atos governamentais à população.

Outro fator importante a ser considerado são os métodos utilizados para o registro dos atos e fatos administrativos. Até então, não existia uma fórmula para que o governo “falasse a mesma língua” entre seus entes, podendo a prefeitura de uma localidade utilizar-se do método A e a prefeitura do lado utilizar-se do método B ou C, o que dificultava sobremaneira ao governo analisar as contas dos municípios e estados, e destes para o governo federal, pois não havia uma padronização do que se fazia, pelo fato de existirem diversos programas de contabilização pública.



Você tem uma ideia de como isso acontecia?

Fica difícil imaginar, não é verdade?

Pensando nisso, o governo, conselhos de contabilidade e profissionais de notória experiência, doutores e mestres se uniram para propor uma nova metodologia, visando não apenas produzir um conjunto de normas que propiciasse impactos positivos na transparência e, especialmente, no controle social, mas, ainda, que fossem capazes de uniformizar, ou seja, padronizar a prática e procedimentos contábeis, necessários em virtude da dimensão e da diversidade de estruturas da administração pública brasileira, como também para atender às novas demandas sociais por um novo padrão de informações geradas pela contabilidade pública.

Então, a partir de 2009, surgiu, mediante portaria conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria Orçamentária Federal, o volume I dos procedimentos contábeis aplicados ao setor público, padronizando o método de contabilizar os atos e fatos, e os volumes II, que trata dos procedimentos contábeis patrimoniais, o volume III - Procedimentos contábeis específicos, o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP, e, posteriormente, o volume V, aprovado em novembro de 2010, que trata das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

Esse manual aborda alguns princípios e conceitos orçamentários que, por sua vez, possibilitam uma melhor compreensão da matéria. É importante destacar também que ele não altera as regras orçamentárias fixadas pela Lei nº 4.320/64, pela Portaria MOG nº 42, de 1999, ou pela Portaria Interministerial nº 163, de 2001, e suas alterações, que continuam sendo a base normativa para a elaboração dos orçamentos nos três níveis de governo.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, esse manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para os procedimentos relacionados à receita e despesa orçamentárias. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente





o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

Essa necessidade de melhorar a transparência dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público com abrangência nacional. Vamos conhecê-lo?

## **2.2 Estrutura básica do plano de contas**

Como dissemos anteriormente, a estrutura do plano de contas utilizado pela administração pública será admitida até 2012 e já convive em harmonia com a nova estrutura desde 2010. Para que possamos ter uma visão de algumas das mudanças que estão sendo efetuadas, apresentaremos aqui as duas estruturas.

Motivada pela busca da convergência aos padrões internacionais, a contabilidade do setor público encontra-se em um momento de transformações. A conjuntura econômica, interna e externa, tem demandado esforços das organizações contábeis nacionais para adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP atende às necessidades dos entes da federação e dos demais usuários da informação contábil e está em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis.

Caro estudante, acompanhe agora a estrutura antiga.





## 2.2.1 Estrutura antiga

As contas são classificadas e codificadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial, compreendendo sete níveis de desdobramento, da seguinte forma:

1º nível – classe	X podendo x ser 1, 2, 3, 4, 5 e 6 _ A
2º nível – grupo	X _ B
3º nível – subgrupo	X _ C
4º nível – elemento	X _ D
5º nível – subelemento	X _ E
6º nível – item	XX _ FG
7º nível – subitem	XX _ HI

As contas estão, ainda, separadas em dois grupos consideradas: escrituradas (aditem registros) e não escrituradas (não admitem registros).

As escrituradas recebem registro em qualquer dos seus níveis (exceção dos 3 primeiros níveis) e subdividem-se em sintéticas (não exigem detalhamento específico denominado conta-corrente) e analíticas (exigem detalhamento, conta-corrente).

### Quadro 2

Estrutura do plano de contas antigo	
1 Ativo	2 Passivo
1.1 Circulante	2.1 Circulante
1.2 Realizável em longo prazo	2.2 Exigível em longo prazo
1.4 Permanente	2.3 Resultado de exercícios futuros
1.9 Compensado	2.4 Patrimônio Líquido
	2.9 Compensado
3 Despesa	4 Receita
3.3 Despesa corrente	4.1 Receitas correntes
3.4 Despesa de capital	4.2 Receitas de capital
	4.9 Deduções da receita*
5 Resultado do exercício (-)	6 Resultado do exercício (+)
5.1 Resultado orçamentário	6.1 Resultado orçamentário
5.2 Resultado extraorçamentário	6.2 Resultado extraorçamentário
	6.3 Resultado apurado

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).



O primeiro nível da estrutura do plano de contas, ou código A, representa a classificação máxima na agregação das contas, onde encontramos os seguintes códigos:

- 1 – ativo
- 2 – passivo
- 3 – despesa
- 4 – receita
- 5 – resultado diminutivo do exercício
- 6 – resultado aumentativo do exercício

Percebe-se que para as contas do ativo e do passivo não se apresenta muita diferença do que foi estudado na disciplina anterior. Todavia as contas despesas, receitas, resultado aumentativo e resultado diminutivo são novas.

A conta despesas inclui as contas representativas dos recursos despendidos, ou seja, gastos na gestão, a serem computados na apuração do exercício.

A conta receita inclui as contas representativas dos recursos auferidos, ou seja, recebidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado.

O resultado diminutivo do exercício inclui as contas representativas de variações diminutivas, resultantes ou independentes da execução orçamentária, a serem computadas na apuração do resultado.

O resultado aumentativo do exercício inclui as contas representativas das variações positivas da situação líquida do patrimônio e da apuração do resultado respectivo.

### **2.2.2 Estrutura nova**

A nova estrutura do PCASP – Plano de Contas da Administração Pública Federal – já apresenta de cara uma modificação: são oito as classes existentes. Vejamos as demais modificações.

A natureza da informação evidenciada pelas quatro primeiras contas – ativo,





passivo e patrimônio líquido, variações patrimoniais diminutivas e variações patrimoniais aumentativas – é patrimonial, pois informa a situação do PATRIMÔNIO DA ENTIDADE PÚBLICA.

Os dados ORÇAMENTÁRIOS são evidenciados pelas contas 5 e 6, ou seja: controles da aprovação do planejamento e orçamento e controles da execução do planejamento e orçamento. Neles estão todos os atos e fatos que envolvem desde a aprovação até a execução dos mesmos.

O CONTROLE é informado pelas contas de natureza 7 e 8, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.



Lembre-se: o registro deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza, seja ela patrimonial, orçamentária ou de controle, não podendo ser feito um lançamento entre uma conta patrimonial e outra de controle. O quadro abaixo demonstra claramente essa situação.

### Quadro 3

<p><b>1 - Ativo</b> 1.1 - Ativo circulante 1.2 - Ativo não circulante</p> <p><b>Informações de natureza patrimonial</b></p>	<p><b>2 - Passivo</b> 2.1 - Passivo circulante 2.2 - Passivo não circulante 2.3 - Patrimônio Líquido</p> <p><b>Informações de natureza patrimonial</b></p> 
<p><b>3 - Variação Patrimonial Diminutiva</b> 3.1 - Pessoal e encargos 3.2 - Benefícios previdenciários e assistenciais ... 3.9 - Outras variações patrimoniais diminutivas</p>	<p><b>4 - Variação Patrimonial Aumentativa</b> 4.1 - Impostos, taxas e contribuições de melhoria 4.2 - Contribuições ... 4.9 - Outras variações patrimoniais aumentativas</p>
<p><b>5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b> 5.1 - Planejamento aprovado 5.2 - Orçamento aprovado 5.3 - Inscrições de restos a pagar</p> <p><b>Informações de natureza orçamentária</b></p>	<p><b>6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b> 6.1 - Execução do planejamento 6.2 - Execução do orçamento 6.3 - Execução de restos a pagar</p> 
<p><b>7 - Controles Devedores</b> 7.1 - Atos potenciais 7.2 - Administração financeira 7.3 - Dívida ativa 7.4 - Riscos fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros controles</p> <p><b>Informações de natureza típica de controle</b></p>	<p><b>8 - Controles Credores</b> 8.1 - Execução dos atos potenciais 8.2 - Execução da administração financeira 8.3 - Execução da dívida ativa 8.4 - Execução dos riscos fiscais 8.8 - Apuração de custos 8.9 - Outros controles</p> 

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).



## Quadro 4

Nova estrutura do plano de contas	
1 Ativo	2 Passivo e patrimônio líquido
1.1 Ativo circulante	2.1 Passivo circulante
1.2 Ativo não circulante	2.2 Passivo não circulante
	2.5 Patrimônio líquido
3 Variação patrimonial diminutiva	4 Variação patrimonial aumentativa
3.1 Pessoal e encargos	4.1 Tributários
3.2 Benefícios previdenciários	4.2 Contribuições
3.3 Benefícios assistenciais	4.3 Vendas de mercadorias, produtos e serviços
3.4 Financeiras	4.4 Financeiras
3.5 Transferências	4.5 Transferências
3.6 Tributos e contributivas	4.7 Exploração de bens e serviços
3.7 Usos de bens e serviços e consumo de capital fixo	4.8 Valorização e ganhos com ativos
3.8 Desvalorização e perda	4.9 Outras variações
3.9 Outras variações	
5 Controles da aprovação do planejamento e orçamento	6 Controles da execução do planejamento e orçamento
5.1 Planejamento aprovado	6.1 Execução do planejamento
5.2 Orçamento aprovado	6.2 Execução do orçamento
5.3 Inscrição de restos a pagar	6.3 Execução de restos a pagar
7 Controles devedores	8 Controles credores
7.1 Atos potenciais	8.1 Execução dos atos potenciais
7.2 Administração financeira	8.2 Execução da administração financeira
7.3 Dívida ativa	8.3 Execução da dívida ativa
7.4 Riscos fiscais	8.4 Execução dos riscos fiscais
7.8 Custos	8.8 Apuração dos custos
7.9 Outros controles	8.9 Outros controles

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

## 2.3 Atributos da conta contábil do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP

Os atributos da conta contábil formam um conjunto de características próprias que a individualizam, distinguindo-a de outra conta pertencente ao plano de contas. Podem ser definidos por conceitos teóricos, por força legal ou por características operacionais do sistema utilizado. E apresentam sete elementos constitutivos.



**Título** é a palavra ou designação que identifica o objeto de uma conta, ou seja, a razão para a qual foi aberta e a classe de valores que registra. Por exemplo, o nome dado às oito classes existentes do PCASP é o título de cada uma, ou seja: ativo é o título da classe 1; controles devedores é o título dado à classe 7.

**Função** é a descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta, explicando de forma clara e objetiva o papel desempenhado pela conta. Por exemplo, o ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

**Funcionamento** é a descrição da relação de uma determinada conta específica com as demais, demonstrando quando se debita a conta e quando se credita. Como, por exemplo, o ativo compreende os direitos e bens tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que representam um fluxo de benefícios, presente ou futuro (débito).

**Natureza do Saldo (NS)** é um atributo utilizado para identificar se a conta apresenta saldo credor ou devedor. Exemplificando: as contas de classe 1 – ativo –, 3 e 5 são de natureza devedora; as contas de classe 2, 4 e 6 são de natureza credora.

**Código** é o conjunto ordenado de números que permite identificar cada uma das contas que compõem o plano de contas de uma identidade. Por exemplo: o código 1 corresponde às contas do ativo e de todos os subgrupos que apresentam a mesma natureza.

Exemplificando:

#### Quadro 5

Nova estrutura do plano de contas	
1. Ativo	2. Passivo e patrimônio líquido
1.1 Ativo circulante	2.1 Passivo circulante
1.1.1 Caixa e equivalentes de caixa	2.1.1 Obrigações trabalhistas e previdenciárias de curto prazo a pagar
1.1.1.1 Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional	2.1.1.1 Pessoal a pagar
1.1.1.2 Caixa e equivalentes de caixa em moeda estrangeira	2.1.1.2 Benefícios previdenciários a pagar



1.1.2 Créditos realizáveis de curto prazo	2.1.1.3 Encargos sociais a pagar
1.1.2.1 Clientes	2.1.2 Empréstimos e financiamentos de curto prazo
1.1.2.2 Créditos tributários/contribuições a receber	2.1.2.1 Parcela a curto prazo dos empréstimos, financiamentos e refinanciamentos
1.1.2.3 Dívida ativa tributária	

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

**Encerramento** indica a condição de permanência do saldo em uma conta, após a devida verificação dos lançamentos, conforme sua natureza. Tome-mos como exemplo as seguintes situações:

- **Depósitos de diversas origens:** os depósitos de diversas origens, inclusive desconhecidos, não reclamados, abandonados pelos credores ou não classificados em contas próprias, devem ser regularizados no prazo máximo de 60 dias, pela baixa ou transferência dos valores para conta própria.
- **Receitas correntes e de capital a classificar:** devem ser regularizadas necessariamente dentro do mês.

**Indicador para cálculo do superávit financeiro** é o atributo utilizado para informar se as contas ativo e passivo são classificadas como ativo/passivo financeiro ou ativo/passivo permanente, conforme definições do art. 105 da Lei 4.320/1964. O indicador será dado pelas letras "P", de permanente, e "F", de financeiro, entre parênteses ao lado das contas de ativo e passivo.

Por exemplo:

1.1.1.X.X.XX Disponível (F) 1.2.3.X.X.XX Imobilizado - veículos (P)

2.1.2.X.X.XX Obrigações em circulação (P)

2.1.2.X.X.XX Obrigações em circulação (F).

Como podemos observar, o plano de contas é muito importante para o controle de todos os registros contábeis relacionados às entidades particular e pública, pois é através dele que se tem o ordenamento de todas as contas a elas relacionadas. A seguir, você tem um pequeno resumo desta aula, oportunizando-o a rever alguns pontos mais relevantes.



## Resumo

Caro estudante, nesta aula você teve a oportunidade de perceber as diferenças que a nova legislação trouxe para a contabilidade pública. Percebemos como era a estrutura e como deverá ser feito, de agora em diante, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP.



## Atividade de aprendizagem

### 2. Responda

**a)** Quais são os principais objetivos da padronização das rotinas contábeis, aprovados em portaria conjunta da Secretaria de Tesouro Nacional e da Secretaria Orçamentária Federal?

---

---

---

---

---

**b)** Na classificação dos níveis de estrutura do plano de contas, houve algumas alterações do sistema antigo para o novo. Descreva essas alterações, comparando-as.

---

---

---

---

---

**c)** Explique cada atributo da conta contábil (obs.: não é necessário exemplificá-los).

---

---

---

---

---

Prezado (a) aluno (a), frente às mudanças propostas na nova estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público /Administração Pública Federal – PCASP, é natural um certo receio, todo processo de mudança é conturbado. O novo causa medo, mas é necessário para a melhoria de toda a sociedade. Vamos entender o que é lançamento contábil? Esse é o assunto de nossa próxima aula!



# Aula 3. Lançamentos contábeis

## Objetivos:

- reconhecer o sistema de lançamento de dados contábeis aplicado ao setor público; e
- aplicar os conceitos apresentados até o momento no lançamento dos atos e fatos da administração pública.

Caro(a) estudante,

Na aula anterior, você passou a conhecer a nova estrutura do plano de contas e suas particularidades. Agora, você terá a oportunidade de conhecer o sistema de lançamentos das contas. Imagino que esse assunto não seja tão novo para você, pois já estudamos sobre ele durante a disciplina Introdução à Contabilidade Pública e Tesouraria I. Vimos que os lançamentos são feitos quando ocorre um fato administrativo em uma empresa, que deverá fazer o registro deles nos livros exigidos pela legislação. Vimos ainda que para cada fato será feito um lançamento que será registrado em uma **conta**, quer seja do ativo, quer seja do passivo ou do patrimônio líquido. Agora veremos o sistema de lançamento contábil.

## 3.1 Introdução

A conta é a menor unidade da contabilidade. Quando nela é feito determinado registro de uma transação, chamamos essa ação de lançamento contábil.

Assim, para cada transação que a empresa fizer, deverá haver um ou mais lançamentos correspondentes, isso porque há transações que envolvem mais do que duas contas – por exemplo, recebimento de duplicatas em atraso, acrescida e juros de mora. Nesse caso, haverá lançamento de 2º fórmula: um débito para dois créditos. Veja.



## Quadro 6

D Banco conta movimento	Disponibilidades
C Clientes	Ativo circulante
C Juros ativos	Conta de resultado - receitas financeiras

Fonte: Autora.

Com o setor público ocorre a mesma coisa. Os lançamentos contábeis são feitos fechados em cada sistema. É representado pelos atos de natureza orçamentária, tais como: previsão da receita, fixação das despesas, cancelamento de créditos, empenho de despesas etc.



**Figura 6**  
Fonte: sxc.hu

Segundo o Manual de procedimentos contábeis aplicado ao setor público (BRASIL, 2013), na dinâmica de registro contábil, várias operações rotineiras podem ser simplificadas de modo a facilitar a operação contábil dos entes públicos. Para tal, faz-se necessário o uso de um instrumento de simplificação da forma de registro, que corresponde à tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP) e ao Con-

junto de Lançamentos Padronizados (CLP).

Os Lançamentos Contábeis Padronizados – LCP – correspondem a uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, sobretudo para os não contadores. Os Conjuntos de Lançamentos Padronizados, por sua vez, englobam os fenômenos contábeis típicos dos entes públicos e encapsulam os LCP. Correspondem, assim, a agrupamentos de lançamentos padronizados que guardem relação, sejam em seus aspectos patrimoniais, orçamentários ou de controle, com um mesmo fenômeno.

## 3.2 Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP)

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (op. cit.), na estrutura de plano de contas definida, os lançamentos fecham-se dentro de uma mesma natureza de informação. Dessa forma, identificam-se padrões conforme as contas da partida dobrada nos lançamentos de 1ª fórmula,



estudados na disciplina anterior. Tais padrões foram listados nos quadros a seguir e têm sido mapeados em eventos de forma a facilitar suas identificações.

Os lançamentos de natureza patrimonial fecham-se dentro das classes 1, 2, 3 e 4, respectivamente ativo, passivo (exigível e não exigível), VPD – Variação Patrimonial Diminutiva e VPA – Variação Patrimonial Aumentativa. As possíveis combinações entre eles estão apresentadas a seguir.

### Quadro 7

		1	2	3	4
		Ativo	Passivo	VPD	VPA
1	Ativo	11 Permutação entre elementos do ativo	12 Permutação entre ativo e passivo, com aumento de ambos	13 Cancelamento de VPD correspondente a aumento de ativo	14 Criação ou aumento de Ativo por VPA
2	Passivo	21 Permutação entre passivo e ativo, com redução de ambos	22 Permutativo entre elementos do passivo	23 Cancelamento de VPD, correspondente à baixa de passivo	24 Baixa de passivo por VPA
3	VPD	31 VPD em contas de ativo – registro em conta retificadora de ativo ou de pagamento à vista	32 VPD correspondente à assunção de obrigações	33 Reclassificação de VPD	34 -
4	VPA	41 Cancelamento de VPA concomitante à redução do ativo	42 Cancelamento de VPA concomitante a aumento do passivo	43 -	44 Reclassificação de VPA

Os lançamentos de natureza orçamentária fecham-se dentro das classes 5 e 6, respectivamente “Controle da aprovação do planejamento e orçamento” e “Controle da execução do planejamento e orçamento”. A tabela com as prováveis combinações relacionadas a essas classes é apresentada a seguir:

### Quadro 8

		5	6
		CAPO	CEPO
5	CAPO	55	56 Aprovação ou fixação do planejamento ou orçamento
6	CEPO	65 Cancelamento da aprovação ou fixação do planejamento ou orçamento	66 Execução orçamentária

Os lançamentos de natureza de controle fecham-se dentro das classes 7 e 8, respectivamente “Controles devedores” e “Controles credores”. A tabela com as prováveis combinações relacionadas a essas classes é apresentada a seguir:

### Quadro 9

		7	8
		CONTROLES CREDORES (CC)	CONTROLES DEVEDORES (CD)
7	CC	77	78 Registro de controles ou encerramento dos mesmos
8	CD	87 Cancelamento dos controles ou encerramento do exercício	88 Execução de dois controles devedores

Agora, veja como ficam os lançamentos dessas contas. Observe que cada um dos lançamentos apresenta contas que correspondem a cada transação, acompanhada de seu respectivo código, que a identifica e a diferencia de outras no plano de contas, aqui representado hipoteticamente pela variável x.

### 3.2.1 Exemplos de lançamentos padronizados

#### 1 - Previsão da receita orçamentária

Contas a serem utilizadas de natureza orçamentária (5 e 6), valor previsto R\$ 1.000.000.000,00 – lançamento:

Débito

5.2.1.x.x.xx previsão inicial da receita – R\$ 1.000.000.000,00

Crédito

6.2.1.x.x.xx Receita orçamentária a realizar – R\$ 1.000.000.000,00

## 2 Quanto da aprovação da Lei Orçamentária- Fixação de despesa orçamentária

Contas a serem utilizadas de natureza orçamentária (5 e 6), valor previsto R\$ 1.000.000.000,00 – lançamento:

Débito

5.2.2.x.x.xx Dotação orçamentária inicial - R\$ 1.000.000.000,00

Crédito

6.2.2. x.x.xx.xx Crédito orçamentário disponível - R\$ 1.000.000.000,00

## 3 Reconhecimento de Crédito Tributário

Contas a serem utilizadas de natureza patrimonial (1 a 4), valor previsto R\$ 5.000.000,00 – lançamento:

Débito

1.1.x.x.xx Tributos a receber (P) - R\$ 5.000.000,00

Crédito

4.1.1.x.x.xx Variação Patrimonial Aumentativa - Tributos - R\$ 5.000.000,00

## 4 Arrecadação de créditos tributários

Contas a serem utilizadas de natureza patrimonial, orçamentária e controle (1 a 4, 5 e 6, 7 e 8), valor previsto R\$ 300.000,00 – lançamento:

Débito

1.1.1.x.x.xx Disponível (F) - R\$ 300.000,00

Crédito

1.1.2.x.x.xx Tributo a receber (P) - R\$ 300.000,00



Débito

6.2.1.x.x.xx Receita orçamentária a realizar - R\$ 300.000,00

Crédito

6.2.1.x.x.xx Receita orçamentária realizada - R\$ 300.000,00

Débito

7.2.2.x.x.xx Disponibilidade de recursos – R\$ 300.000,00

Crédito

8.2.2.x.x.xx Disponibilidade destinação de receitas – R\$ 300.000,00

### **3.2.2 Conjunto de lançamentos padronizados**

Um evento ou uma transação da administração pública pode guardar relação com mais de uma natureza de informação ou mesmo com mais de um registro dentro de uma mesma natureza de informação, como pode ser percebido no exemplo 4. Visando a simplificar a representação desses fenômenos, foi desenvolvida uma tabela de Conjuntos de Lançamentos Padronizados (CLP).

Os códigos dos CLP são estruturados da seguinte forma:

**N D C . SS**

**N** = Natureza da informação (orçamentária, patrimonial ou de controle)

**D** = Categoria (identificador do detalhamento da natureza da informação, guarda relação com N)

**C** = Detalhamento (identificador que evidencia a categoria da classificação vinculada ao detalhamento da natureza de informação)

**SS** = sequencial (identificador do sequencial do CLP que diferencia os fenômenos de mesma codificação anterior).



A montagem dos códigos não foi feita à revelia: ela obedece a uma ordem de procedência lógica. A natureza de informação orçamentária tem precedência sobre a patrimonial e esta, por sua vez, tem precedência sobre a de controle, pois obedecem à lógica de acontecimento dos fatos.

Dessa forma, fenômenos que possuam algum LCP de natureza de informação orçamentária, independentemente de possuírem LCP de outra natureza de informação, são iniciados sempre com o código de natureza de informação "O".

De modo semelhante, os fenômenos que possuam apenas LCP patrimoniais e/ou de controle serão iniciados pela letra "P" e os fenômenos que possuam apenas LCP de controle serão iniciados pela letra "C".

Definida a natureza, o mesmo processo é realizado com a categoria, com o detalhamento e, por último, com o sequencial. Vejamos o quadro de forma simplificada:

**Quadro 10**

Natureza da informação	Categoria	Detalhamento	Código
Orçamentária	Planejamento	PPA	OPP
		LOA	OPL
	Receita (enfoque orçamentário)	Previsão	ORP
		Arrecadação	ORA
	Despesa (enfoque orçamentário)	Fixação	ODF
		Movimentação de créditos	ODM
		Execução	ODE
	Restos a pagar	Inscrição	OGI
Execução		OGE	
Patrimonial	Aumentativa		PAM
	Diminutiva		PDM
	Permutativa		PPM
Controle	Atos potenciais	Ativo	CAA
		Passivo	CAP
	Financeira	Programação financeira	CFP
		DDR	CFD
	Dívida Ativa	Inscrição	CDI
		Encaminhamento	CDE
	Riscos Fiscais	Passivos contingentes	CRP
		Outros	CFP
	Custos		CCS
	Outros		COT



### 3.3 Regras de integridade do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP

Vimos, desde o início de nosso caderno, que o intuito principal do novo plano de contas para o setor público está na busca pela convergência aos padrões internacionais. Para que esses procedimentos possam ser adotados de forma igualitária por todos os entes governamentais, algumas regras básicas são fundamentais para garantir a integridade, a qualidade, a consistência e a transparência das informações. Vejamos algumas dessas regras.

#### 3.3.1 Lançamentos contábeis

Os lançamentos contábeis só podem utilizar contas de mesma natureza contábil, ou seja, nos lançamentos de natureza patrimonial só poderão ser utilizadas as contas patrimoniais de 1 a 4, nos lançamentos de natureza orçamentária somente poderão ser utilizadas contas orçamentárias (5 e 6) e, nos lançamentos de natureza de controle, apenas contas de controle (7 e 8).

Parece óbvio, mas tal regramento impede que informações erradas sejam geradas, mesmo que todas as demais regras e princípios tenham sido seguidos, por exemplo: a observância do método das partidas dobradas, a coerência entre valores creditados e debitados e ainda o fechamento do balancete em termos de valores.



Visando a minimizar esses e outros possíveis erros de escrituração, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, disponível no site <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Sintese\\_Alteracoes\\_MCASP\\_5\\_edicao.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Sintese_Alteracoes_MCASP_5_edicao.pdf)>, traz uma sugestão de tabelas a serem consultadas pelos usuários.

Outro detalhe a ser verificado, ainda nos lançamentos contábeis, são os valores. Débito e crédito têm que ter valores iguais.

A restrição de lançamentos também deverá ser observada. A classificação correta do fato ou ato administrativo é fundamental, ou seja, não invente nomes ou possibilidades de classificação. Se o que se deseja escriturar é um fato relativo à fixação de despesas, as únicas classificações aceitáveis são:

D 5.2.2.1.1.xx.xx Dotação inicial

C 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito disponível

#### 3.3.2 Pagamentos e recebimentos

Anteriormente, o plano de contas do setor público utilizava-se da estrutura de registro de sistemas orçamentários, financeiros, patrimonial e de compensação. O novo plano utiliza-se dos registros mediante as naturezas





patrimonial, orçamentária e de controle. Na nova estrutura, a natureza de informação patrimonial contempla todos os registros anteriormente classificados como financeiro e patrimonial. Atenção especial deverá ser dada aos fatos financeiros que tenham como contrapartida uma conta que possua o atributo “P” (permanente), ou seja, que dependa de autorização legislativa para sua realização ou realização.

Dessa forma, regras sistêmicas deverão ser adotadas com a finalidade de garantir que recursos financeiros sejam utilizados respeitando os aspectos legais vigentes. Como exemplo, podemos ter a baixa de um passivo permanente em contrapartida à conta caixa ou outra equivalente a esta. Contabilmente essa situação está correta, entretanto, por se tratar da contabilidade pública, temos que ter a devida autorização legal para que tal efeito ocorra.

### **3.3.3 Crédito empenhado em liquidação**

Esta conta é de natureza orçamentária e deverá ser usada apenas em duas situações:

#### **1ª situação:**

Refere-se aos casos em que ocorre o registro de passivo, marcado com o atributo “P” (permanente), antes da devida execução orçamentária. Dessa forma, em relação aos aspectos de natureza patrimonial, quando ocorrer a emissão do empenho – um dos estágios da despesa, relativo ao referido passivo – automaticamente, tal passivo deverá ser marcado com o atributo “F” (Financeiro). Já em relação à natureza orçamentária, deverão ocorrer no momento da emissão do empenho os seguintes lançamentos:

D 6.2.2.1.1 xx.xx Crédito disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito empenhado em liquidação

#### **2ª situação:**

Refere-se à ocorrência do fato gerador do passivo após o empenho, porém antes da liquidação. Dessa forma, em relação aos aspectos de natureza patrimonial, quando ocorrer o registro do passivo, automaticamente, tal





passivo deverá ser marcado com o atributo “F” (financeiro). Já em relação orçamentária, deverá ocorrer no momento do registro do passivo o seguinte lançamento:

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito empenhado a liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito empenhado em liquidação

## Resumo

Nesta aula, tivemos a oportunidade de aprender a fazer alguns dos lançamentos possíveis dentro da contabilidade pública, mas devemos lembrar que apenas a prática cria no indivíduo uma sabedoria consistente. Não fique apenas na teoria, faça as atividades abaixo e consiga mais domínio em seus entendimentos.

## Atividades de aprendizagem

3. O que são Lançamentos Contábeis Padronizados – LPC?

---

---

---

---

---

Caro(a) estudante, agora que aprofundamos nossos conhecimentos sobre lançamentos da contabilidade, estamos prontos para as demonstrações contábeis, que serão importantes para o gerenciamento das instituições públicas. Preparados para continuar? e então, vamos lá!



# Aula 4. Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – parte I

## Objetivo:

- identificar as principais demonstrações patrimoniais e financeiras exigidas pela legislação referente ao setor público.

Caro(a) estudante,

Nesta aula, vamos voltar a um assunto já estudado durante a disciplina de Contabilidade Pública e Tesouraria I. Lá, você conheceu as primeiras informações sobre as demonstrações contábeis e financeiras. Utilizando-se dos conhecimentos que você já adquiriu, agora vamos ver essas demonstrações voltadas para o setor público. Vamos lá, então?

## 4.1 Introdução

Sabemos que as demonstrações contábeis assumem papel fundamental através do qual obtemos diversas informações que nos possibilitam o melhor gerenciamento das empresas/instituições para possíveis tomadas de decisão. Entretanto, para o setor público, podemos evidenciar, além disso, outro ponto: a transparência.

Para o setor público, a transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial é primordial para a população, pois assim a utilização do dinheiro público fica mais clara, mais evidente, possibilitando, também, um maior controle da sociedade perante seu governo.

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

Assim, obedecendo ao que diz a lei e ainda utilizando-se de demais informações pertinentes de serem aplicadas à contabilidade do setor público, ficou



estabelecido pela Portaria STN nº 664 que deverão ser apresentados:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Balanço Orçamentário (BO);
- Balanço Financeiro (GF);
- Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

(BRASIL, 2010b).



Caro(a) estudante, por ser um assunto que envolve muitas informações, vamos estudar nesta aula o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Os demais você verá na aula seguinte. Vamos começar? Vejamos, então!

A divulgação das demonstrações contábeis deverá ser realizada da seguinte forma:

- **Demonstrações contábeis consolidadas:** são de caráter obrigatório e devem fazer parte da prestação de contas anual do governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas ao qual estiver subordinado; e
- **Demonstrações contábeis não consolidadas:** devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

A seguir veremos os principais conceitos sobre as demonstrações e suas estruturas básicas.

## 4.2 Balanço Orçamentário (BO)

Em consonância com a Lei 4.320/64, art. 102, o “Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as





realizadas” (BRASIL, 1964, art. 102, *caput*).

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar.

O mesmo detalhamento deverá ser dado às despesas, sendo primeiramente, por categoria econômica e grupo de natureza das mesmas, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Caro(a) estudante, se você encontrar alguma dificuldade para entender alguns termos técnicos, específicos da área, seria muito interessante você pesquisar mais sobre os estágios das receitas e despesas – isso o ajudará a entender melhor os procedimentos adotados na contabilização.



Perceba que, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, via de regra, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada. Toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício.

No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit, ou seja, ganho financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de crédito para despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela lei orçamentária.

Pode-se verificar o equilíbrio entre receitas previstas e despesas fixadas no BO, sem que haja interferência em seu resultado, simplesmente somando-se os valores da linha total e da linha saldos de exercícios anteriores e confrontando esse montante com o total da coluna dotação atualizada.



## Quadro 11: Estrutura do Balanço Orçamentário

Ente da Federação - Balanço orçamentário				
Exercício:	Período (mês):	Data de emissão:		Página
Receitas orçamentárias	Previsão inicial	Previsão atualizada (a)	Receitas realizadas (b)	Saldo c= (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições sociais				
Contribuições econômicas				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas imobiliárias				
Receitas de valores mobiliários				
Receita de concessões e permissões				
Outras receitas patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da produção vegetal				
Receita da produção animal e derivados				
Outras receitas agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da indústria de transformação				
Receita da indústria de construção				
Outras receitas industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências intergovernamentais				
Transferências de instituição privada				
Transferências do exterior				
Transferência de pessoas				
Transferência de convênios				
Transferências para o combate à fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e juros de mora				
Indenizações e restituições				
Receita da dívida ativa				
Receitas correntes diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de crédito internas				
Operações de crédito externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de bens móveis				
Alienação de bens imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências intergovernamentais				
Transferências de instituições privadas				
Transferências do exterior				
Transferências de pessoas				
Transferências de outras instituições públicas				
Transferências de convênios				
Transferências para o combate à fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do capital social				
Div. ativa prov. da amortiz. emp. e financ.				
Restituições				
Receitas de capital diversas				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)</b>				

REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de crédito internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de crédito externas				
Mobiliária				
Contratual				
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III)</b> <b>= (I) + (II)</b>				
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				
SALDO DOS EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				
Superávit financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO i = (e-f)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)</b>						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da dívida interna						
Dívida mobiliária						
Outras dívidas						
Amortização da dívida externa						
Dívida mobiliária						
Outras dívidas						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII)</b> <b>= (VI + VII)</b>						
<b>SUPERÁVIT (IX)</b>						
<b>TOTAL (X) = (VIII + IX)</b>						

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

O Balanço Orçamentário utilizará os dados constantes nas classes 5, grupo 2 (orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público/Administração Pública Federal – PCASP. Juntamente a ele, deverá haver uma complementação, mediante nota explicativa – elas fornecem as informações necessárias para

esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício. No caso do setor público, as despesas executadas serão detalhadas por tipos de crédito: inicial, suplementar, especial e extraordinário. Deverão ser informados, ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referentes à abertura de créditos adicionais e cancelamento de crédito, de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada.

Além das notas explicativas, deverão também ser anexados ao Balanço Orçamentário – BO – dois quadros demonstrativos contendo os dados de restos a pagar. O primeiro deverá constar informação sobre os restos a pagar não processados, e o segundo, os restos a pagar processados. O mesmo nível de detalhamento do BO sobre as despesas deverá ser observado nos respectivos quadros.

Agora, acompanhe os demonstrativos abaixo.

### Quadro 12: Informações referentes a restos a pagar não processados

#### ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO f= (a+b - c- e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
<b>TOTAL</b>						

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

## Quadro 13: Informações referentes a restos a pagar processados

### ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELA- DOS (d)	SALDO e= (a+b - c - d)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)			
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
<b>TOTAL</b>					

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

Agora, vamos ao nosso próximo assunto.

## 4.3 Balanço Financeiro (BF)

De acordo com o art. 103 da Lei 4.320/64, o Balanço Financeiro - BF – deverá demonstrar os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas, gastos) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidade do exercício e aqueles que passarão para o exercício seguinte (BRASIL, 1964, art. 103).

Através do BF, evidenciaremos a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere. O BF deverá discriminar:

- a receita orçamentária realizada por destinação de recursos, ou seja, dizendo se ela é destinação vinculada e/ou destinação ordinária. Entende-se por receita ordinária aquela que é arrecadada regularmente em cada período financeiro. São as receitas periódicas previstas no orçamento público;
- a despesa orçamentária executada, também mostrando a destinação de recursos;



- os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- o saldo inicial e o saldo final em espécie.

Podemos concluir então que o BF é um quadro com duas seções nas quais teremos, de um lado, os ingressos, ou seja, as receitas orçamentárias e os recebimentos extraorçamentários, e de outro lado os dispêndios, ou seja, as despesas orçamentárias e os pagamentos extraorçamentários, que deverão se equilibrar com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior, que será lançado na coluna dos ingressos, e o saldo em espécie destinado ao exercício seguinte, lançado na coluna dos dispêndios.

Outra conclusão a qual podemos chegar é que o resultado financeiro do exercício corresponderá à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários.

Mediante isso, podemos afirmar que haverá superávit (ganho, lucro) quando os ingressos (entradas) forem maiores que os dispêndios (gastos) e que haverá um déficit (prejuízo, perda) quando os dispêndios forem maiores que os ingressos. O resultado financeiro ainda poderá ser apurado, levando-se em consideração apenas a diferença entre os saldos em espécie do exercício seguinte e o saldo em espécie para o exercício anterior.

A seguir apresentamos a estrutura do Balanço Financeiro, em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público MCASP.



## Quadro 14: Estrutura do balanço financeiro

Ente da Federação Balanço Financeiro					
Exercício:	Período (mês):	Data de emissão:			Página:
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício atual	Exercício anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício atual	Exercício anterior
<b>Receita orçamentária (I)</b> Ordinária Vinculada Previdência social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			<b>Despesa orçamentária (VI)</b> Ordinária Vinculada Previdência social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
(-) Deduções da receita orçamentária			<b>Transferências financeiras concedidas (VII)</b>		
<b>Transferências financeiras recebidas (II)</b>			<b>Pagamentos extraorçamentários (VIII)</b>		
<b>Recebimentos extraorçamentários (III)</b>			<b>Saldo em espécie para o exercício seguinte (IX)</b>		
<b>Saldo em espécie do exercício anterior (IV)</b>					
<b>TOTAL (V) = (I + II + III + IV)</b>			<b>TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)</b>		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

O BF deverá ser elaborado utilizando-se das seguintes contas do PCASP: classe 6 para a execução da receita e despesa orçamentária; classe 4 (variações patrimoniais aumentativas) e 3 (variações patrimoniais diminutivas) para os casos de transferências financeiras recebidas e concedidas, respectivamente; e classe 1 (ativo) e 2 (passivo) para os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, bem como o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

Agora vamos ao nosso último assunto desta aula.

## 4.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP)

Conforme o art. 104 da Lei 4.320/64, "a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução or-



çamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício” (BRASIL, 1964, art. 104, *caput*).

Em analogia, ou seja, em comparação com a contabilidade comercial, podemos afirmar que a DVP é a Demonstração do Resultado do Exercício, exigido pela Lei 6.404/76, pois é mediante essa demonstração que se apuram os resultados do exercício, no qual se tem lucro ou prejuízo.

Para o setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais, ou seja, aqueles que compõem o patrimônio da entidade como bens, direitos e obrigações.

No resultado patrimonial do período são apuradas as variações patrimoniais qualitativas aumentativas perante as variações patrimoniais diminutivas. As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações do setor público que impliquem aumento ou diminuição do patrimônio líquido, já as variações quantitativas decorrem das transações do setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais, sem, entretanto, afetar seu patrimônio líquido.

A DVP deverá ser elaborada levando-se em consideração as classes 3 e 4, que correspondem às variações patrimoniais diminutivas e às variações patrimoniais aumentativas, respectivamente, do PCASP relativas às variações quantitativas, e a classe 6 (controle da execução do planejamento e orçamento) para as variações qualitativas.

Acompanhe, agora, esses lançamentos por meio do demonstrativo a seguir.



## Estrutura da demonstração das variações patrimoniais quantitativas

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício atual	Exercício anterior
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>		
<b>Impostos, taxas e contribuições de melhoria</b> Impostos Taxas Contribuições de melhoria		
<b>Contribuições</b> Contribuições sociais Contribuições de intervenção no domínio econômico Contribuição de iluminação pública Contribuições de interesse das categorias profissionais		
<b>Exploração e venda de bens, serviços e direitos</b> Venda de mercadorias Venda de produtos Exploração de bens e direitos e prestação de serviços		
<b>Variações patrimoniais aumentativas financeiras</b> Juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos Juros e encargos de mora Variações monetárias e cambiais Descontos financeiros obtidos Remuneração de depósitos bancários e aplicações financeiras Outras variações patrimoniais aumentativas – financeiras		
<b>Transferências e delegações recebidas</b> Transferências intragovernamentais Transferências intergovernamentais Transferências das instituições privadas Transferências das instituições multigovernamentais Transferências de consórcios públicos Transferências do exterior Delegações recebidas Transferências de pessoas físicas		
<b>Valorização e ganhos com ativos</b> Reavaliação de ativos Ganhos com alienação Ganhos com incorporação de ativos por descobertas e nascimentos		
<b>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</b> Variação patrimonial aumentativa a classificar Resultado positivo de participações Reversão de provisões e ajustes de perdas Diversas variações patrimoniais aumentativas		



	Exercício atual	Exercício anterior
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>		
<b>Pessoal e encargos</b> Remuneração a pessoal Encargos patronais Benefícios a pessoal Custo de pessoal e encargos Outras variações patrimoniais diminutivas - pessoal e encargos		
<b>Benefícios previdenciários e assistenciais</b> Aposentadorias e reformas Pensões Benefícios de prestação continuada Benefícios eventuais Políticas públicas de transferência de renda Outros benefícios previdenciários e assistenciais		
<b>Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo</b> Uso de material de consumo Serviços Depreciação, amortização de exaustão Custo de materiais, serviços e consumo de capital fixo		
<b>Variações patrimoniais diminutivas financeiras</b> Juros e encargos de empréstimos e financiamentos obtidos Juros e encargos de mora Variações monetárias e cambiais Descontos financeiros concedidos Outras variações patrimoniais diminutivas – financeiras		
<b>Transferências e delegações concedidas</b> Transferências intragovernamentais Transferências intergovernamentais Transferências a instituições privadas Transferências a instituições multigovernamentais Transferências a consórcios públicos Transferências ao exterior Delegações concedidas		
<b>Desvalorização e perda de ativos</b> Redução a valor recuperável e provisão para perdas Perdas com alienação Perdas involuntárias		
<b>Tributárias</b> Impostos, taxas e contribuições de melhoria Contribuições Custo com tributos		
<b>Outras variações patrimoniais diminutivas</b> Premiações Resultado negativo de participações Incentivos Subvenções econômicas Participações e contribuições VPD de constituição de provisões Custo de outras VPD Diversas variações patrimoniais diminutivas		
<b>Resultado patrimonial do período</b>		

## Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais Qualitativas

VARIÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício atual	Exercício anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

## Resumo

Observamos que a Lei nº 4.320 define que os resultados gerais do exercício serão demonstrados através de documentos como Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, dentre outros quadros demonstrativos. Assim, obedecendo ao que diz a lei e ainda utilizando-se de demais informações pertinentes de serem aplicadas à contabilidade do setor público, ficou estabelecido, conforme Portaria STN nº 664, que as instituições públicas deverão apresentar os seguintes demonstrativos:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Balanço Orçamentário (BO);
- Balanço Financeiro (GF);
- Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Nesta aula, tratamos de apenas três demonstrativos:

Balanço Orçamentário (BO): apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar.



Balanço Financeiro (GF): demonstra os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas, gastos) 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 e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP): evidencia as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indica o resultado patrimonial do exercício.



### **Atividades de aprendizagem**

4. Qual é o seu entendimento acerca dos seguintes demonstrativos: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (GF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)?

---

---

---

---

---

Prezado(a) estudante, na próxima aula, precisamos dar continuidade ao estudo dos demonstrativos exigidos das instituições públicas pela Portaria nº 664. Agora, iremos detalhar o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Podemos começar?



# Aula 5. Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – parte II

## Objetivo:

- compreender as seguintes demonstrações patrimoniais e financeiras exigidas pela legislação referente ao setor público: Balanço Patrimonial (BP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Caro(a) estudante,

Devido à grande diversidade de informações que compõem as demonstrações patrimoniais referentes ao setor público, entendemos que seria melhor subdividir nossa aula em duas partes, para que você possa ter um desempenho e um resultado melhor em termos de aprendizagem. Por isso, na aula anterior, você estudou somente o Balanço Orçamentário (BO), o Balanço Financeiro (BF) e as Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP). Agora, nesta aula, veremos a parte II, na qual estudaremos as demais, a começar pelo Balanço Patrimonial. Vamos começar?

## 5.1 Balanço Patrimonial (BP)

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação. O Balanço Patrimonial (BP) do setor público é bem parecido com o BP das empresas comerciais, pois também apresenta ativo, passivo e patrimônio líquido.

Lembramos que, embora os conceitos dentro da contabilidade e da contabilidade pública sejam praticamente os mesmos, existe sempre um entendimento voltado à administração pública. Vejamos como ficam os conceitos de acordo com o MCASP:



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

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

**Patrimônio líquido** é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos;

**Contas de compensação** compreendem os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

(BRASIL, 2013).



Vale lembrar aqui outra característica apresentada pelo Balanço Patrimonial, que observamos quando iniciamos nossos estudos da disciplina Contabilidade Pública e Tesouraria I. O Balanço Patrimonial compara-se a uma fotografia da empresa, por caracterizar uma situação estática e momentânea, numa determinada data, expressa em valores monetários.

Para a confecção do BP serão colhidos os dados constantes nas classes 1, 2 e 8, sendo, ativo, passivo e patrimônio líquido para o BP e as contas de controle credores para a ficha de compensação.

Apresentaremos a seguir a estrutura do Balanço Patrimonial para o setor público.



## Quadro 16: Estrutura do Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL					
Exercício	Período (mês):		Data de Emissão:		Página:
ESPECIFICAÇÃO	Exercício atual	Exercício anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício atual	Exercício anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b> Caixa e equivalentes de caixa Créditos a curto prazo Clientes Créditos tributários a receber Divida ativa tributaria Divida ativa não tributaria – clientes Créditos de transferências a receber Empréstimos e financiamentos concedidos (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo Demais créditos e valores a curto prazo Investimentos e aplicações temporárias a curto prazo Estoques VPD pagas antecipadamente  <b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b> <u>Ativo realizável a longo prazo</u> Créditos a longo prazo Clientes Créditos tributários a receber Divida ativa tributaria Divida ativa não tributaria – clientes Empréstimos e financiamentos concedidos (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo Demais créditos e valores a longo prazo Investimentos e aplicações temporárias a longo prazo Estoques VPD pagas antecipadamente  <u>Investimentos</u> Participações permanentes Participações avaliadas pelo método de equivalência patrimonial Participações avaliadas pelo método de custo Propriedades para investimento Demais investimentos permanentes <u>Imobilizado</u> Bens móveis Bens imóveis <u>Intangível</u> Softwares Marcas, direitos e patentes industriais Direito de uso de imóveis			<b>PASSIVO CIRCULANTE</b> Obrigações trabalhistas, previdenciárias 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 repartição a outros entes Provisões a curto prazo Demais obrigações a curto prazo  <b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b> Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a longo prazo Empréstimos e financiamentos a longo prazo Fornecedores a longo prazo Obrigações fiscais a longo prazo Provisões a longo prazo Demais obrigações a longo prazo Resultado diferido  <b>TOTAL DO PASSIVO</b>  <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> <b>ESPECIFICAÇÃO</b>  Patrimônio social e capital social Adiantamento para futuro aumento de capital Reservas de capital Ajustes de avaliação patrimonial Reservas de lucros Demais reservas Resultados acumulados Resultado do exercício Resultados de exercícios anteriores Ajustes de exercícios anteriores (-) Ações / cotas em tesouraria  <b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					



Especificação	Exercício atual	Exercício anterior	Especificação	Exercício atual	Exercício anterior
Saldo dos atos potenciais ativos			Saldo dos atos potenciais passivos		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

Ressalta-se que, no quadro pertinente às contas de compensação, deverão ser inclusos os atos potenciais do ativo e do passivo que imediata ou indiretamente possam vir a afetar o patrimônio.

Para atendimento dos arts. 8 e 50 da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, deverá ser apresentado juntamente ao BP um anexo demonstrando o superávit ou o déficit financeiro apurado pelo BP durante o exercício.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL			
Exercício:	Período (mês):	Data de Emissão:	Página:
<b>DESTINAÇÃO DE RECURSOS</b>		<b>SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO</b>	
Ordinária Vinculada Previdência social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			
<b>TOTAL</b>			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

## 5.2 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem por objetivo evidenciar a transparência da gestão pública, pois permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e assim, elaborar análises sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos – o que proporciona o gerenciamento e o controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. É um instrumento que evidencia toda a movimentação de dinheiro (entradas e saídas), sempre considerando um período determinado, que pode ser uma semana, um mês etc.



As informações fornecidas pelos fluxos de caixa permitem aos usuários contábeis avaliar a capacidade das entidades gerarem caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez – em outras palavras, o fluxo de caixa permite dizer com certa antecedência se uma entidade tem condições ou não de arcar com todos os seus compromissos financeiros.

A DFC deverá ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciará as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes mediante o fluxo das operações, dos investimentos e dos financiamentos.

- O **fluxo de caixa das operações** compreenderá os ingressos, ou seja, as entradas decorrentes ou não de receitas ordinárias e derivadas e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificarem como de investimento ou financiamento;
- O **fluxo de caixa investimentos** deverá compreender os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;
- O **fluxo de caixa referente aos financiamentos** será composto pelos recursos relacionados à captação e a amortização (redução gradual de um valor periodicamente) de empréstimos e financiamentos.

A seguir será apresentada a estrutura da DFC tanto pelo método direto quando indireto.

## Quadro18: Estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Exercício:	Período (mês):	Data de Emissão:	Página:
		Exercício atual	Exercício anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>			
<b>INGRESSOS</b>			
<b>RECEITAS DERIVADAS</b>			
Receita tributária			
Receita de contribuições			
Outras receitas derivadas			
<b>RECEITAS ORIGINÁRIAS</b>			
Receita patrimonial			
Receita agropecuária			
Receita industrial			
Receita de serviços			
Outras receitas originárias			
Remuneração das disponibilidades			
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>			
Intergovernamentais			
da União			
de Estados e Distrito Federal			
de Municípios			
Intragovernamentais			
<b>DESEMBOLSOS</b>			
<b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</b>			
Legislativa			
Judiciária			
Administração			
Defesa nacional			
Segurança pública			
Relações exteriores			
Assistência social			
Saúde			
Trabalho			
Educação			
(...)			
<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>			
Juros e correção monetária da dívida interna			
Juros e correção monetária da dívida externa			
Outros encargos da dívida			



<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>		



## Quadro 19: Demonstração dos fluxos de caixa - método indireto

<Ente da Federação> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - MÉTODO INDIRETO			
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMISSÃO:	PÁGINA:
		Exercício atual	Exercício anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			
RESULTADO PATRIMONIAL			
AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO, EXAUSTÃO			
CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES			
RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL			
(...)			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
INGRESSOS			
ALIENAÇÃO DE BENS			
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS			
DESEMBOLSOS			
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE			
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).

## 5.3 Demonstrativo do Resultado Econômico (DRE)

Quando apresentamos o DFC, dissemos que um de seus objetivos é propiciar a transparência das atividades dos governos. Essa crescente preocupação em expor a gestão dos recursos públicos revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita evidenciar os resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão, além de possibilitar o monitoramento passo a passo por meio de um sistema de contabilidade e controladoria das ações e/ou serviços públicos.

A partir desse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução nº 1.129/08, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T16.2, na qual estabelece o subsistema de custos, cujo objetivo é registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (BRASIL, 2008).

De acordo com esse regulamento, o subsistema de custos, juntamente com os demais (orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação), deverá subsidiar, ou seja, auxiliar a administração pública, no que se refere a:

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

(Brasil, 2008).

A DRE – Demonstração do Resultado Econômico – para a administração pública, embora seja facultativa, ou seja, não obrigatória de acordo com o MCASP, tem como premissas:

- o **Custo de Oportunidade (CO)**, valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;
- a **Receita Econômica (RE)**, valor apurado a partir de benefícios ge-



rados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos (N) pelo Custo de Oportunidade (CO), donde se extrai que  $RE = N \times CO$ ;

- **Custo de Execução (CE)**, valor econômico despendido pela entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos – aqueles que podem ser atribuídos diretamente a um produto, por exemplo, matérias primas usadas na fabricação do produto –; e indiretos – custos que não se podem apropriar diretamente a cada tipo de bem no momento de sua ocorrência, por exemplo, gastos com energia (BRASIL, 2013).

Conclui-se, pois, que o Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação. Observe a fórmula.

$$REA = RE - CE \text{ ou } REA = (N \times CO) - CE$$

Podemos afirmar, então, que, mediante o resultado do REA, a ação realizada promoveu ou não uma economia aos cofres públicos. Agora veja a Demonstração de Resultado.

### Quadro 20: Estrutura da demonstração de resultado econômico

< Ente da Federação > DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
Exercício:	Período (mês):	Data de emissão:	Página:
Especificação		Exercício atual	Exercício anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos			
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública			
3. Margem bruta			
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública			
5. (=) Resultado econômico apurado			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).



## 5.4 Demonstrativo das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)

Pelo fato de a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido ser obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas, trataremos dela de forma mais sucinta.

$$\text{REA} = \text{RE} - \text{CE} \text{ ou } \text{REA} = (\text{N} \times \text{CO}) - \text{CE}$$

Seu objetivo é demonstrar o déficit (prejuízo) ou superávit (lucro) patrimonial dentro do período apurado, evidenciar as mutações que ocorreram no patrimônio líquido, os efeitos decorrentes das mudanças nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação, ou seja, correção de erros cometidos em exercícios anteriores, e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

A seguir, a estrutura da DMPL.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
Exercício:			Período (mês):			Data de Emissão:			Página:
Especificação	Pat. social/capital social	Adiant. para futuro aumento de capital	Reserv. de capital	Ajustes de aval. pat.	Reservas de lucros	Demais reserv.	Result. acumul.	Ações / cotas em tesouraria	TOTAL
<b>Saldo inicial ex. Anterior</b>									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resultado do exercício									
Constituição/ reversão de reservas									
Dividendos									
<b>Saldo final ex. anterior</b>									
<b>Saldo inicial ex. atual</b>									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resultado do exercício									
Constituição/ reversão de reserva									
Dividendos									
Saldo final ex. atual									

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Público (BRASIL, 2013).



## Resumo

Complementado a aula anterior, vimos os conceitos dos seguintes demonstrativos:

- **Balanço Patrimonial (BP)** – é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação. O Balanço Patrimonial (BP) do setor público é bem parecido com o BP das empresas comerciais, pois também apresenta ativo, passivo e patrimônio líquido.
- **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)** – tem por objetivo evidenciar a transparência da gestão pública, pois permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e, assim, elaborar análises sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos, o que proporciona o gerenciamento e o controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. É um instrumento que evidencia toda a movimentação de dinheiro (entradas e saídas), sempre considerando um período determinado, que pode ser uma semana, um mês etc.
- **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)** – seu objetivo é demonstrar o déficit (prejuízo) ou superávit (lucro) patrimonial dentro do período apurado, evidenciar as mutações que ocorreram no patrimônio líquido, os efeitos decorrentes das mudanças nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação, ou seja, da correção de erros cometidos em exercícios anteriores, e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.
- **Demonstração do Resultado Econômico (DRE)** – é facultativa, ou seja, não obrigatória, e tem como premissas: o Custo de Oportunidade (CO, valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública; a Receita Econômica (RE), valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos (N) pelo Custo de Oportunidade (CO), donde se extrai que  $RE = N \times CO$ ; e o Custo de Execução (CE), valor econômico despendido pela entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado.





## Atividades de aprendizagem

5. Qual é o seu entendimento acerca dos seguintes demonstrativos: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Demonstração do Resultado Econômico (DRE)?



---

---

---

---

---

Prezado(a) estudante, nesta aula tivemos uma noção de quais são as demonstrações contábeis exigidas em lei para a administração pública, bem como o objetivo e a estrutura de cada uma delas. Na próxima aula veremos a ética da administração pública.





# Aula 6. Ética na administração pública

## Objetivo:

- reconhecer os princípios éticos fundamentais à ação humana relacionada à administração pública.

Caro(a) estudante,

Desde o início de nossas aulas, tratamos sobre as receitas, despesas, demonstrações patrimoniais e financeiras, bem como sobre outros aspectos relacionados à administração pública. Agora, nesta última aula, falaremos um pouco sobre a ética ligada às ações realizadas no exercício e na prática profissional no setor público.

## 6.1 Introdução

Em geral, toda profissão possui um código de ética a ser seguido. Esses códigos são conjuntos de regras de conduta a serem seguidas pelos profissionais, mas cabe ressaltar, aqui, que a ética é muito maior que um conjunto de condutas e está acima do conceito de moral – seu objeto.

Hoje, mais do que nunca, é impossível dissociar, ou seja, separar o “saber” o “compromisso ético”. Os dois aspectos são pilares que sustentam a prática profissional responsável. Independentemente da profissão que se exerce, o profissional deverá sintonizar-se com o seu tempo, investir no conhecimento técnico ao mesmo tempo em que zela por uma conduta ética. Somente assim será possível conquistar o respeito e o reconhecimento da sociedade.

Vamos entender primeiramente alguns conceitos e definições.

## 6.2 Conceitos básicos

Para melhor entendermos o que é a ética e como ela funciona, precisamos definir algumas palavras, que embora sejam de conhecimento de todos,



muitas vezes nos passam despercebidas.

- Comportamento: “O **comportamento** é definido como o conjunto de reações de um sistema dinâmico, em fase às interações e renovação propiciadas pelo meio onde está envolvido” (COMPORTAMENTO. In: WIKIPÉDIA, 2013).
- Profissão: “**Profissão** é um trabalho ou atividade especializada dentro da sociedade, geralmente exercida por um profissional” (PROFISSÃO. In: WIKIPÉDIA, 2013).
- Cidadania: é o “[...] status jurídico e político mediante o qual o cidadão adquire direitos civis, políticos e sociais; e deveres (pagar impostos, votar, cumprir as leis) relativos a uma coletividade política, além da possibilidade de participar na vida coletiva do Estado” (D’URSO, 2005).

Transportando esses mesmos conceitos, par a percepção da administração pública teremos:

- **Comportamento:** no exercício das suas atividades, o servidor público deve defender intransigentemente os direitos inerentes à pessoa humana, balizando suas ações por princípios éticos, morais e constitucionais.
- **Profissionalismo:** agir com transparência, integridade e respeito. Atuar com agilidade e precisão. Estabelecer canais de comunicação de forma aberta, honesta e objetiva, procurando sempre facilitar e agilizar as informações.

Caro(a) estudante, perceba que não há nenhuma diferença absurda entre os primeiros conceitos e os apresentados logo após. Na verdade, podemos dizer que a diferença está foco: os últimos referem-se ao setor público.

O mesmo pode ser feito com o conceito de ética: “parte da filosofia que estuda os deveres do homem para com Deus e a sociedade; ciência da moral” (BUENO, 1996, p.276). Ainda sob o olhar ético voltado para o setor público, podemos entendê-lo como sendo o estudo da natureza e dos fundamentos da conduta; termo utilizado no sentido de aprovação ou desaprovação; referência às regras e padrões a partir dos quais se julga a conduta profissional. Para a Comissão de Ética da Presidência da República, ética “é um padrão aplicável à conduta de um grupo bem definido, padrão esse que nos permite aprovar ou desaprovar agentes e suas ações” (BRASIL, 2013).



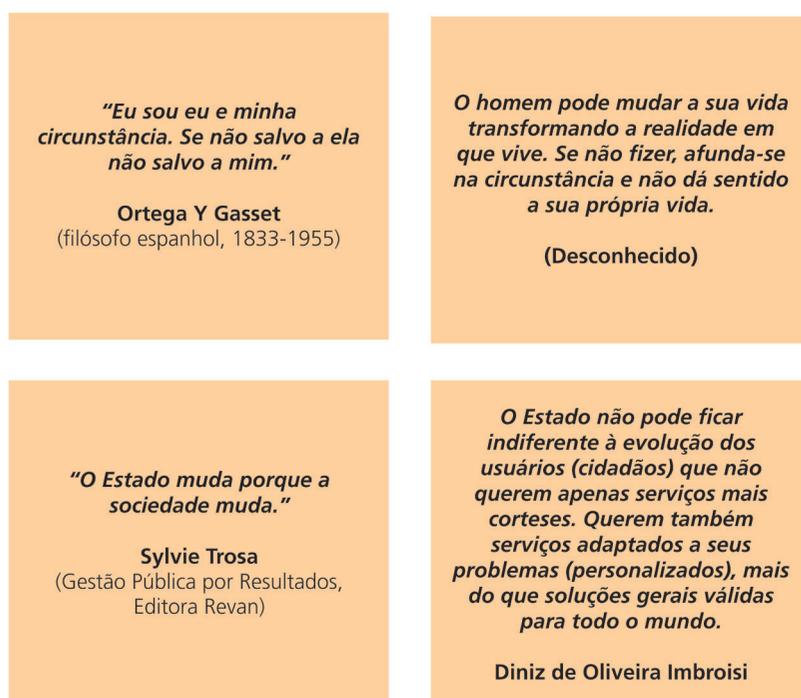
Dentro das organizações, a ética diz respeito aos compromissos explicitados no relacionamento entre as partes, buscando prevenir conflitos de interesses. Integra, ainda, os critérios utilizados para aferir o grau de responsabilidade social, junto com as responsabilidades legais, econômicas e sociais.

Podemos ainda, estender a ética na atividade do servidor público às condutas relacionadas ao desempenho da função, uma vez que lida com informações e serviços voltados à administração pública. Podemos exemplificar tais condutas como: bom atendimento, sigilo das informações, não manipular ou fraudar informações, entre outros.

Pensando no que foi dito, podemos concluir que:

- quem não tem regra definida, não tem padrão ético;
- quem não zela pela regra, não tem padrão ético definido;
- dilemas que afetam a reputação da organização não podem ser questões de foro íntimo; e
- ter dúvidas não é não ter ética.

## Pensamento x Reflexão



**Figura 7**  
Fonte: ilustradora



## Resumo

Nesta aula tivemos a oportunidade de aprender os seguintes conceitos, sob a perspectiva da administração pública:

Comportamento – no exercício das suas atividades, o servidor público deve defender intransigentemente os direitos inerentes à pessoa humana, balizando suas ações por princípios éticos, morais e constitucionais; e

Profissionalismo – agir com transparência, integridade e respeito. Atuar com agilidade e precisão. Estabelecer canais de comunicação de forma aberta, honesta e objetiva, procurando sempre facilitar e agilizar as informações.

Observamos, também, que ética é um padrão aplicável à conduta de um grupo bem definido, padrão esse que nos permite aprovar ou desaprovar agentes e suas ações. Dentro das organizações, a ética diz respeito aos compromissos explicitados no relacionamento entre as partes, buscando prevenir conflitos de interesses, integrando, ainda, os critérios utilizados para aferir o grau de responsabilidade social, junto com as responsabilidades legais, econômicas e sociais.



## Atividades de aprendizagem

6. Qual é o seu entendimento sobre ética?

---

---

---

---

---

Caro(a) estudante, chegamos ao fim de nossa última aula com a definição de ética, conceito muito importante para o Curso Técnico em Serviços Públicos, pois delimita um comportamento a ser adotado quando você estiver atuando no mercado de trabalho. Não deixe de realizar a atividade de aprendizagem, e procure seu professor tutor caso persista algum questionamento acerca da matéria vista nesta sexta aula.





## Palavras Finais

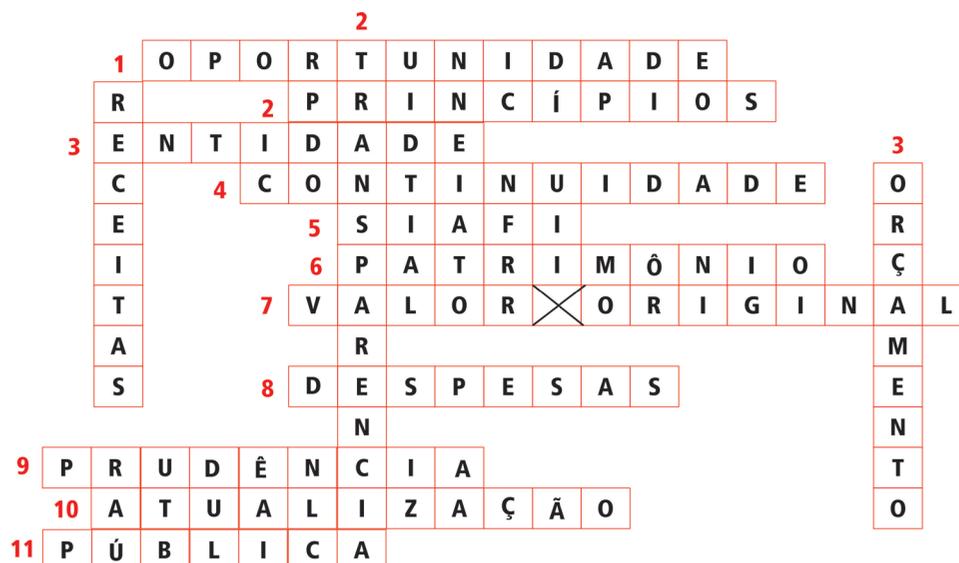
Espero que você, estudante, tenha entendido este estudo de Contabilidade Pública e Tesouraria II e que esteja disposto a conhecer mais sobre o assunto, pesquisando em outras fontes. Pense neste caderno como um ponto de partida para a aquisição de novos conhecimentos, que virão com o tempo e com a experiência. Mantenha acesa a curiosidade, formulando indagações na área de Contabilidade Pública, pois essa atitude o predispõe para novas aprendizagens. Ter boas perguntas pode ser mais importante do que ter boas respostas. Quanto mais indagativo você for, mais interesse terá de buscar novos aprendizados.

Por ora, deixo para vocês apenas uma orientação: *exerça sua profissão com zelo, diligência e honestidade, observe a legislação vigente e resguarde os interesses da sociedade, sem que haja prejuízo da dignidade e da independência profissional.*



## Guia de Soluções

### Atividade 1



### Atividade 2

- a) Servir como instrumento orientador para os procedimentos relacionados à receita e à despesa orçamentárias. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no processo de fiscalização da arrecadação das receitas e execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.
- b) Na classificação antiga, o primeiro nível da estrutura do plano de contas era formado por 6 níveis:

- 1 – ativo;
- 2 – passivo;
- 3 – despesa;
- 4 – receita;
- 5 – resultado diminutivo do exercício;
- 6 – resultado aumentativo do exercício.



Na nova classificação o primeiro nível passou a ter 8 níveis:

- 1 – Ativo;
- 2 – Passivo;
- 3 – Variação Patrimonial Diminutiva;
- 4 – Variação Patrimonial Aumentativa;
- 5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
- 6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
- 7 – Controles Devedores;
- 8 – Controles Credores.

c)

1. **Título** é a palavra ou designação que identifica o objeto de uma conta, ou seja, a razão para a qual foi aberta e a classe de valores que registra.
2. **Função** é a descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta, explicando de forma clara e objetiva o papel desempenhado pela conta.
3. **Funcionamento** é a descrição da relação de uma conta específica com as demais, demonstrando quando se debita a conta e quando se credita.
4. **Natureza do Saldo (NS)** é utilizada para identificar se a conta tem saldo credor ou devedor.
5. **Código** é o conjunto ordenado de números que permite identificar cada uma das contas que compõem o plano de contas de uma identidade.
6. **Encerramento** indica a condição de permanência do saldo em uma conta, conforme sua natureza.
7. **Indicador para cálculo do superávit financeiro** é o atributo utilizado para informar se as contas ativo e passivo são classificadas como ativo/passi-



vo financeiro ou ativo/passivo permanente, conforme definições do art. 105 da Lei 4.320/1964. O indicador será dado pelas letras “P” de permanente e “F” de financeiro, ente parênteses ao lado das contas de ativo e passivo.

### **Atividade 3**

Os Lançamentos Contábeis Padronizados - LPC correspondem a uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, sobretudo para os não contadores. Os Conjuntos de Lançamentos Padronizados, por sua vez, englobam os fenômenos contábeis típicos dos entes públicos e encapsulam os LCP. Correspondem, assim, a agrupamentos de lançamentos padronizados que guardem relação, sejam em seus aspectos patrimoniais, orçamentários ou de controle, com um mesmo fenômeno.

### **Atividade 4**

Balanço Orçamentário (BO): apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar.

Balanço Financeiro (GF): demonstra os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas, gastos) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidade do exercício e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP): evidencia as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indica o resultado patrimonial do exercício.

### **Atividade 5**

Balanço Patrimonial (BP): é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação. O Balanço Patrimonial (BP) do setor público é bem parecido com o BP das empresas comerciais, pois também apresenta ativo, passivo e patrimônio líquido.





Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC): tem por objetivo evidenciar a transparência da gestão pública, pois permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e, assim, elaborar análises sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos, que, por sua vez, proporciona o gerenciamento e o controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. Portanto, é um instrumento que evidencia toda a movimentação de dinheiro (entradas e saídas), sempre considerando um período determinado, que pode ser uma semana, um mês etc.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL): seu objetivo é demonstrar o déficit (prejuízo) ou superávit (lucro) patrimonial dentro do período apurado, evidenciar as mutações que ocorreram no patrimônio líquido, os efeitos decorrentes das mudanças nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação, ou seja, correção de erros cometidos em exercícios anteriores, e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Demonstração do Resultado Econômico (DRE): é facultativa, ou seja, não obrigatória, e tem como premissas:

**Custo de Oportunidade (CO)** - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;

**Receita Econômica (RE)** - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos (N), pelo Custo de Oportunidade (CO), donde se extrai que  $RE = N \times CO$ ;

**Custo de Execução (CE)** - valor econômico despendido pela entidade na ação objeto da apuração do resultado econômico apurado.

## Atividade 6

Ética é um padrão aplicável à conduta de um grupo bem definido, padrão esse que nos permite aprovar ou desaprovar agentes e suas ações. Dentro das organizações, a ética diz respeito aos compromissos explicitados no relacionamento entre as partes, buscando prevenir conflitos de interesse, integrando, ainda, os critérios utilizados para aferir o grau de responsabilidade





social, junto com as responsabilidades legais, econômicas e sociais.

## Referências

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 17 jul. de 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 abr. 2008.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade, de 29 de dez. 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)>. Acesso em: 19 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1111 do Conselho Federal de Contabilidade, de 29 de nov. 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001111](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111)>. Acesso em: 19 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1129 do Conselho Federal de Contabilidade, de 21 de nov. 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1282 do Conselho Federal de Contabilidade, de 28 de mai. 2010a. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282)>. Acesso em: 19 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 664, de 30 nov. de 2010b. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_664\\_2010.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2013

\_\_\_\_\_. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. Volumes I, II, III, IV e V. 5 ed. Brasília: 2013. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 22 jul. 2013.

BRASIL. Presidência da República. Comissão de Ética. Disponível em: <<http://etica.planalto.gov.br/>>. Acesso em 25 jul. 2013.



BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 1996.

COMPORTAMENTO. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2013. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Comportamento&oldid=36152652>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

D'URSO, Luiz Flávio Borges. A Construção da Cidadania (Palavra do Presidente, Ordem dos Advogados do Brasil – OAB). 2005. Disponível em <[http://www.oabsp.org.br/palavra\\_presidente/2005/88/](http://www.oabsp.org.br/palavra_presidente/2005/88/)>. Acesso em 25 jul. 2013.

HOUAISS, Antonio, VILLAR, Mauro de Salles, FRACO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de contabilidade pública**. Ed. Brasília, 2006.

PROFISSÃO. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2013. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Profiss%C3%A3o&oldid=36365934>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

SILVA, Cristiane Araújo da. **A auditoria interna da administração pública federal indireta e a governança corporativa**. Monografia de especialização, 2011.

## Obras Consultadas

ÁVILA, Carlos Alberto. **Gestão Contábil para contadores e não contadores**. Curitiba: Ibpx, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2002.

DAL MOLIN, Beatriz Helena et al. **Mapa referencial para construção de material didático para o Programa e-Tec Brasil**. Florianópolis: UFSC, 2008. 73 p.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade Básica**. 2 ed. São Paulo: Harbra, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO Jr., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 32. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

SOUZA, Alcyon Ferreira. **Curso contabilidade pública e a nova estrutura do plano de contas obrigatório para União, Estados e Municípios: teoria e prática**. Recife/PE—20/07/2010 a 23/07/2010.





## Currículo da Professora-autora



**Fabrícia Coelho de Freitas Zanetti** é bacharel em ciências contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito, especialista em direito tributário pela PUC Minas e especialista em planejamento tributário, gestão e auditoria tributária, com docência superior, pela Universidade Tuiuti do Paraná, mestranda em economia mineral pela UFOP. Dentro do Instituto Federal Minas Gerais – Campus Ouro Preto atuou como coordenadora de horários e provas, gestora de contratos, coordenadora de planejamento e diretora de administração e planejamento. Trabalha com EaD para os cursos de Serviços Públicos e de Hospedagem, lecionando Contabilidade Pública e Tesouraria I e II e Marketing Pessoal e Ética Profissional, respectivamente.

