



ARTIGO

A instrumentalização do Controle Social por meio do reordenamento da contabilidade aplicada ao setor público (CASP)

* *Leandro Luis dos S. Dall'Olio*

Resumo: O reordenamento da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), processo capitaneado pela Secretaria do Tesouro Nacional, tem por objetivo a transparência e a consolidação das contas públicas, instrumentalizando o controle social.

Palavras-chave: Transparência, consolidação, sistemas de custos, patrimônio, controle interno, peças contábeis.

Abstract: The improvement of accounting applied to the public sector, process led by Secretary of Treasury, aims to increase disclosure and consolidation of the governmental figures, in order to implement social control.

Keywords: disclosure, consolidation, cost system, worth, internal control, accounting documents

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, a importância brasileira na arena internacional tem sido incisiva: Conferências Internacionais (RIO+20), Copa do Mundo FIFA (2014), Olimpíadas de 2016 (Rio de Janeiro), além da participação ativa em fóruns econômicos, financeiros, comerciais e políticos. O potencial do mercado brasileiro, aliado ao crescimento apresentado nos últimos anos com a melhora gradativa na distribuição de renda, tem atraído os olhares do planisfério. O novo *status quo* nacional impõe desafios aos gestores públicos, impulsionando avanços institucionais e governamentais.

Um dos desafios diz respeito à modernização da maneira pela qual os atos e fatos contábeis aplicados ao setor público são registrados, escriturados, consolidados e divulgados. Nesta marcha, o alinhamento às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e a implantação de um plano de contas nacional são os principais objetivos desse reordenamento da ciência contábil governamental.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

A nova contabilidade governamental foi normatizada pelo Decreto nº 6.976¹, de 7 de outubro de 2009, e por uma série de portarias da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, entre as quais destacamos:

PORTARIA MF Nº 184, DE 25 DE AGOSTO DE 2008 (Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)

PORTARIA MF Nº 548, DE 2 DE NOVEMBRO DE 2010 (Estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, adicionais aos previstos no Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010)

PORTARIA Nº 665, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2010 (Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências)

PORTARIA Nº 406, DE 20 DE JUNHO DE 2011 (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 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

PORTARIA-CONJUNTA Nº 1, DE 20 DE JUNHO DE 2011 (Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

PORTARIA Nº 716, DE 24 DE OUTUBRO DE 2011 (Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal)

PORTARIA Nº 864, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2011 (Altera a Portaria STN nº 607, de 26 de outubro de 2010 e cria o Macroprocesso do Sistema de Custos do Governo Federal – MPCUST)

PORTARIA Nº 72, DE 01 DE FEVEREIRO DE 2012 (Estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil, em conformidade com os pressupostos da responsabilidade fiscal)

PORTARIA Nº 231, DE 29 DE MARÇO DE 2012 (Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências)

¹ Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

Demais disso, por meio das **Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional de números 109, 110 e 111**, todas de 21/02/2011, criaram-se comissões para estudos relativos à padronização de procedimentos contábeis, versando sobre demonstrativos (Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – **GTCON**), relatórios (Grupo Técnico de Padronização de Relatórios – **GTREL**) e harmonização das regras e funcionalidades dos sistemas contábeis (Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais – **GTSIS**), no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios

A Secretaria do Tesouro Nacional, com o apoio dos órgãos de controle externo e de entidades contábeis, tem procurado disseminar os novos procedimentos por meio de cursos ao redor do país e da disponibilização de manuais (Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF; Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, atualmente em sua 4ª edição). Destacamos que as adequações estão sendo gradualmente implementadas, consoante cronograma estabelecido pelo referido órgão central de contabilidade, prevendo, inclusive, a adoção de sistema de custos até final do exercício de 2014².

Nesse contexto, considerando-se as portarias, os manuais e os treinamentos disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional como fonte primária de nosso trabalho, vide http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont.asp, o presente tem por objetivo expor, de maneira sucinta, as principais inovações no reordenamento da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), de maneira a instrumentalizar o controle social.

2. PREMISSAS

A nova contabilidade aplicada ao setor público tem como principal premissa a transparência que deve nortear todas as ações do ente governamental. A partir da evidenciação das informações, de maneira que as mesmas sejam inteligíveis para a sociedade como um todo (*disclosure*), o controle social passa a ser efetivo. Isto porque a transparência vai além da publicidade, pois implica em participação popular nas decisões governamentais, nos termos da legislação vigente.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar Ferreira Mendes³ desenvolve esse conceito quando afirma que *“a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas, o que permite uma maior fiscalização das contas públicas por parte dos órgãos competentes e, mais amplamente, da própria sociedade. A busca pela transparência é a busca pela legitimidade”*. O jurista ainda menciona que *“o acesso às informações governamentais que proporciona o princípio da transparência fortalece a democracia; do mesmo modo, o fortalecimento desta estimula um maior acesso àquelas informações”*.

² Artigo 6º, II, da Portaria STN nº 437/2012. Disponível em https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_Geral_-_MCASP.pdf.

³ MENDES, Gilmar Ferreira e outros. *Comentários à Lei de responsabilidade Fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. pp. 346 e 348.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

Nesta marcha, a Lei de Acesso a Informações Informação⁴ (nº 12.527/11, regulamentada pelo Decreto nº 7724/12) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (nº 101/00), alterada pela Lei Complementar nº 131/09, constituem valiosos instrumentos para o exercício do controle social.

A transparência das informações impõe ao órgão público a melhora da qualidade dos insumos ofertados ao setor contábil. Esse avanço pressupõe uma modernização da estrutura administrativa, implicando na padronização de procedimentos para as atividades meio e fim dos órgãos estatais, investimentos em infraestrutura de tecnologia da informação e comunicações (TIC) e em gestão de pessoas. Eis a aplicação da metodologia de organização, sistemas e métodos.

A padronização de procedimentos envolve a aplicação de regras para a geração de informações verídicas e fidedignas. Neste aspecto, a contabilidade aplicada ao setor público é norteadada pelos princípios orçamentários fixados pela Constituição Federal (universalidade, exclusividade, legalidade, publicidade, não-afetação da receita de impostos) e pela Lei Federal nº 4320/64 (unidade, anualidade, orçamento bruto), no que concerne a elaboração e execução do orçamento público (visão orçamentária), e pelos princípios da contabilidade como ciência (entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência, prudência), no que tange aos registros dos atos e dos fatos que afetam o patrimônio (visão patrimonial).

Em relação aos regimes contábeis, a perspectiva orçamentária permanece com uma contabilização mista (base caixa para as receitas [arrecadação] e base competência para as despesas [empenho]). De outro norte, a visão patrimonial, tal qual utilizada na contabilidade comercial, implica na utilização do regime de competência para contabilização dos atos e fatos que alteram o patrimônio da entidade pública, tendo por base a ocorrência do fato gerador (prestação de um serviço, reconhecimento de crédito tributário).

Para que as mudanças propostas sejam efetivadas, as atribuições do setor contábil deslocar-se-ão da esfera meramente operacional (emissão e controle de empenhos, elaboração das peças orçamentárias) para o âmbito de gestão (planejamento, execução, controle concomitante, avaliação), fornecendo subsídios para que os formuladores, executores, avaliadores e gestores de políticas públicas, tomem decisões de investimento de maneira eficaz, eficiente e efetiva.

3. PRINCIPAIS INOVAÇÕES

As principais inovações na contabilidade aplicada ao setor público foram consolidadas nas normas brasileiras aplicadas ao setor público (NBCAP, NBC T SP ou NBC T 16):

⁴ Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Maiores informações disponíveis no site www.acessoainformacao.gov.br.



ARTIGO

Número	Ementa
NBC T 16.1	CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO
NBC T 16.2	PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS
NBC T 16.3	PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL
NBC T 16.4	TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.5	REGISTRO CONTÁBIL
NBC T 16.6	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.7	CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.8	CONTROLE INTERNO
NBC T 16.9	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
NBC T 16.10	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.11	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

3.1. FOCO NO PATRIMÔNIO (NBC T 16.1, 16.2, 16.9 E 16.10)

Desde a Lei Federal nº 4.320/64, o principal enfoque da CASP tem sido o orçamento público. Os demonstrativos financeiros tem como ênfase a demonstração dos ingressos (receitas) e dispêndios (despesas) públicos. Eis o motivo pelo qual o regime orçamentário é misto: a contabilização (reconhecimento) das receitas é a partir de seu efetivo ingresso nos cofres públicos (base caixa) e, relativamente às despesas, a partir da emissão de empenho (base competência), homenageando-se os princípios contábeis da prudência e do conservadorismo (menor receita [arrecadada] e maior despesa [empenhada]).

A partir da Constituição Federal de 1988, com a ampliação dos direitos individuais, coletivos e sociais dos cidadãos brasileiros, a pressão sobre o orçamento público impôs ao Estado Brasileiro a necessidade de modernização.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

Nesse contexto, formou-se um consenso na classe política brasileira quanto a premente necessidade de reformar-se o Estado, tendo por principal resultado a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Mais do que preencher as lacunas abertas pelo inciso I do artigo 163⁵ e pelo § 9º do artigo 165⁶ da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal modernizou a legislação financeira brasileira, inspirando-se na experiência da União Europeia (*Tratado de Maastricht*) e da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*).

A partir dos resultados obtidos no orçamento, a contabilidade aplicada ao setor público, com a edição da **NBC T 16.1**, transfere seu enfoque para o controle do patrimônio público, definido como *“o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações”*.

De tal maneira que a **NBC T 16.1** implica na melhora do registro, da escrituração e do controle do patrimônio público pelos respectivos entes, que deverão demonstrar em suas peças contábeis o valor real dos bens sob sua administração: bens móveis, bens imóveis (incluindo os de uso especial, dominiais, de uso comum do povo, em andamento) e os intangíveis (*softwares*, licenças, patentes, entre outros), aplicando-se os institutos da depreciação, exaustão e amortização, bem assim aqueles relativos à mensuração (**NBC T 16.9**) e avaliação de ativos (**NBC T 16.10**).

Destaque-se que o enfoque patrimonial da CASP não inova o ordenamento jurídico; isto porque os artigos 85, 89, 94 a 100 e 106, §3º da Lei Federal nº 4320/64 e os artigos 44, 45 e 46 da Lei de Responsabilidade Fiscal já estipulavam a necessidade da contabilidade efetuar o adequado controle do patrimônio público.

A composição do patrimônio público, segundo a **NBC T 16.2**, será evidenciada em **Ativo** (as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço), **Passivo** (as obrigações, as contingências e as provisões) e **Patrimônio Líquido** (diferença entre Ativo e Passivo), em consonância com a classificação aplicada à contabilidade privada (Lei Federal nº 6404/76).

Os elementos patrimoniais segregam-se em circulante (expectativa de realização/exigibilidade até o término do exercício subsequente) ou não-circulante (expectativa de realização/exigibilidade em período superior ao término do exercício subsequente).

⁵ Art. 163. Lei complementar disporá sobre:
I - finanças públicas;

⁶ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...)

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.



ARTIGO

O adequado controle dos ativos imobilizados envolve o lançamento de parcelas redutoras de seu valor de aquisição, em função de seu desgaste ao longo do tempo por uso, ação da natureza ou obsolescência normal, constituindo-se variações patrimoniais diminutivas (reduutoras do patrimônio líquido). Eis os institutos da depreciação, amortização e exaustão, regulamentados e definidos pela **NBC T 16.9**:

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

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

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

Os prazos para depreciação de bens do ativo imobilizado para pessoa jurídica são fixados por legislação específica, mormente Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Não obstante, considerando-se que os bens públicos possuem vida útil reduzida em função de sua destinação social, como o caso de viaturas policiais, ambulâncias, ônibus escolares, escolas, unidades básicas de atendimento à saúde, legislação local deverá atentar para tais peculiaridades.

Os bens e direitos da entidade podem sofrer apreciação ao longo do tempo, motivo pelo qual devem ser periodicamente reavaliados para que as demonstrações patrimoniais reflitam os valores de mercado. Nesse sentido, a **NBC T 16.10** estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

3.2. VALORIZAÇÃO DAS PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS SOB O ASPECTO CONTÁBIL (NBC T 16.3)

A tríade orçamentária (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual) constitui o principal instrumento de planejamento do setor público, cujo conteúdo tem evoluído ao longo das últimas décadas.

A partir da Constituição Federal de 1988, estabeleceu-se o conteúdo mínimo que as leis orçamentárias deverão consignar, de maneira que fossem interligadas e complementares.

O Plano Plurianual constitui o cronograma de investimentos a médio prazo, estabelecendo as diretrizes, os objetivos e as metas governamentais no que tange às despesas de capital e aos programas de duração continuada.

A partir da lei de diretrizes orçamentárias são estabelecidas quais serão as prioridades governamentais para o próximo exercício financeiro, de maneira que constitui o elo entre o PPA e a LOA.

A Lei Orçamentária Anual refletirá o orçamento fiscal, de investimentos e da seguridade social, com vistas a alcançar o desempenho consignado no PPA.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

A Lei de Responsabilidade Fiscal incrementou as peças orçamentárias, transformando-as em verdadeiras peças de gestão. Os novos conteúdos da LDO, especialmente os anexos de metas e riscos fiscais, evidenciam a preocupação do administrador público com o equilíbrio fiscal e com a evolução e a preservação do patrimônio público.

Com a **NBC T 16.3**, a complementaridade e a coerência entre as peças orçamentárias são ratificadas, ressaltando a necessidade de estipularem-se metas físicas e financeiras dos programas e das ações governamentais, com fins de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

As metas realizadas que ficarem aquém daquelas consignadas nas peças de planejamento deverão ser justificadas por meio de notas explicativas, facilitando a tomada de decisão dos gestores públicos e a instrumentalização do controle social.

3.3. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16.4 E 16.5)

A escrituração dos atos e fatos contábeis foi negligenciada durante muito tempo pelo governo e pelas empresas, tendo sido resgatada nos últimos anos pela atuação da Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas nacionais.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) tem por objetivo a consolidação das contas públicas, nos termos dos artigos 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal e 85 e 89 da Lei Federal 4320/64.

É ferramenta valiosa para o combate à corrupção, tendo em vista a transparência das informações, o que propicia a instrumentalização do controle social e a efetivação do controle interno no âmbito de cada ente estatal. Demais disso, a adoção do PCASP visa a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, adaptando-se às exigências dos agentes externos.

A padronização das contas públicas tem como paradigmas os modelos lançados pela União, estabelecendo padrões mínimos para Estados, Distrito Federal e Municípios. Esses modelos encontram-se disponibilizados nas cartilhas da Secretaria do Tesouro Nacional, vide Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – PCASP. A partir da estrutura básica, os entes federativos podem desdobrar em níveis inferiores as informações contábeis.

O PCASP aplica-se a todas entidades governamentais, excetuando-se as empresas estatais independentes, para as quais a utilização é facultativa.

3.3.1. ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

Segundo a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN, “*sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social*”.

O sistema contábil público, integrante do PCASP, divide-se em subsistema de informações **orçamentárias** (atos e fatos relacionados ao planejamento e execução orçamentária), em



ARTIGO

subsistema de informações **patrimoniais** (atos e fatos relacionados às variações patrimoniais), subsistema de **custos** (registro, processamento e evidenciação dos custos da gestão pública) e subsistema de **compensação** (atos e fatos que podem vir a produzir variações no patrimônio do ente).

Os subsistemas agrupam as contas contábeis segundo a natureza das informações evidenciadas:

- **Patrimonial:** são as contas de registro, processamento e evidenciação dos fatos relacionados às variações permutativas e quantitativas do patrimônio público (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, VPA e VPD);
 - **Orçamentário:** são as contas de registro, processamento e evidenciação dos fatos relativos ao ciclo orçamentário, inclusive Restos;
 - **Controle:** são as contas de registro, processamento e evidenciação de atos de gestão com potencial de modificar o patrimônio do ente público.
- Desta maneira, o PCASP está dividido em 8 (oito) classes:

- **Ativo (1);**
- **Passivo (2);**
- **Variações Patrimoniais Diminutivas (3);**
- **Variações Patrimoniais Aumentativas (4);**
- **Controles da Aprovação do Planejamento e do Orçamento (5);**
- **Controles da Execução do Planejamento e do Orçamento (6);**
- **Controles devedores (7); e,**
- **Controles credores (8).**

A natureza da informação evidenciada pelas classes 1, 2, 3 e 4 é patrimonial, evidenciando a situação do patrimônio da entidade. Quanto às classes 5 e 6, a informação é de viés orçamentário, visto que evidenciam o ciclo orçamentário, desde o planejamento até a execução. As classes 7 e 8 registram os atos potenciais e diversos controles. Assim sendo, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 (natureza patrimonial) ou das classes 5 e 6 (natureza orçamentária) ou das classes 7 e 8 (natureza de controle), conforme demonstramos a seguir:

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

As classes ímpares (1, 3, 5 e 7) são contas devedoras; as classes pares (2, 4, 6 e 8), credoras. As classes 1, 2, 3 e 4 devem ser registradas pelo regime de competência, considerando tratar-se de contas de resultado. As classes 5 e 6, visto registrarem o ciclo orçamentário, são registradas pelo regime misto (caixa para a arrecadação das receitas e competência para o empenhamento das despesas).

As classes 1 e 2 são a base para a elaboração do Balanço Patrimonial, evidenciando a composição do patrimônio do ente (contas de investimento, contas de financiamento, saldo patrimonial). As classes 3 e 4 evidenciam o resultado econômico a partir do confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e as variações patrimoniais diminutivas, constituindo base para a formatação da Demonstração das Variações Patrimoniais. As classes 5 e 6 são a base para a elaboração do Balanço Orçamentário, demonstrando o orçamento aprovado (previsão de receitas e fixação de despesas), o orçamento atualizado (alterações orçamentárias) e o orçamento executado (receita arrecadada, despesa empenhada, liquidada e paga).

O registro contábil nas classes deve ser feito pelo método das partidas dobradas, cujos lançamentos devem debitar e creditar contas de mesma natureza de informação (patrimonial, orçamentária ou de controle).

A implantação do PCASP está ocorrendo de forma gradativa para os entes federativos, sendo obrigatória sua utilização a partir de 2013.

3.4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (NBC T 16.6 E 16.7)

O enfoque no patrimonial implicou em atualizações nos demonstrativos contábeis prescritos na Lei Federal nº 4320/64 (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) e na criação da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração do Resultado Econômico e da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.

Exceto pela Demonstração do Resultado Econômico, os demais demonstrativos são de cunho obrigatório para os entes públicos (a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido aplicam-se somente às empresas públicas).

De acordo com cronograma da Secretaria do Tesouro Nacional, as novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) passam a ser obrigatórias à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir de 2013, com vistas à consolidação das contas nacionais no novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público em 2014.

3.4.1. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O artigo 102 da Lei Federal nº 4320/64 define que o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

As receitas serão detalhadas até o 3º nível, classificando-se segundo sua categoria econômica (artigo 11 da Lei Federal nº 4320/64), sua origem (§§2º e 3º do artigo 11 da Lei Federal nº 4320/64) e respectivas fontes (§4º do artigo 11 da Lei Federal nº 4320/64). O Balanço Orçamentário evidenciará as previsões inicial e atualizada da receita, o quanto que foi



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

efetivamente realizada e o saldo decorrente da subtração entre a previsão final e a arrecadação propriamente dita.

As despesas serão demonstradas segundo sua categoria econômica (artigo 12 da Lei Federal nº 4320/64) e natureza (§§1º a 6º do artigo 12 da Lei Federal nº 4320/64). O Balanço Orçamentário discriminará as dotações iniciais e atualizadas, as despesas empenhadas, as liquidadas, as pagas e o saldo decorrente da subtração entre a dotação atualizada e total empenhado.

<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				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

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

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

Por meio de notas explicativas, o Balanço Orçamentário evidenciará as despesas executadas por tipo de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário), o montante da movimentação financeira decorrente da execução orçamentária e os valores referentes à abertura e cancelamento de créditos adicionais para fins de evidenciação da diferença entre as dotações inicial e atualizada.

Juntamente com o Balanço Orçamentário, deverão constar dois quadros demonstrativos da execução dos restos a pagar não processados e dos restos a pagar processados, com o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias (categoria econômica e natureza).

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

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

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

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição



ARTIGO

3.4.2. BALANÇO FINANCEIRO

O Balanço Financeiro, conforme conceituação do artigo 103 da Lei Federal nº 4320/64, demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, de maneira a evidenciar a variação entre os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

Em atendimento ao princípio da transparência fiscal e ao estipulado no artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as receitas e os recebimentos serão demonstrados por fonte de recurso e os pagamentos, pelo código de aplicação, evidenciando assim o tipo de destinação: ordinária (recurso de livre utilização) ou vinculada (recurso com utilização vinculada).

A nova configuração do Balanço Financeiro, para fins de controle, facilitará as análises para fins de atendimento aos dispositivos legais vigentes, como, por exemplo, aos artigos 42 (cobertura de caixa para restos a pagar em último ano de mandato) e 45 (aplicação de receita derivada da alienação de ativos) da Lei de Responsabilidade Fiscal.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO
DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:

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

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

3.4.3. BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial evidenciará o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido, observando-se a classificação de contas da **NBC T 16.2**:

- **Ativo circulante** (disposição das contas em ordem decrescente de liquidez, considerando-se a realização dos mesmos até o término do exercício seguinte);
- **Ativo não-circulante** (realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado intangível);
- **Passivo circulante** (exigibilidade das obrigações até o término do exercício seguinte e valores de terceiros [extraorçamentários] independente do prazo);
- **Passivo não-circulante** (obrigações a longo prazo, superiores ao término do exercício subsequente);



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
 Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

- **Patrimônio Líquido** (diferença entre o total do ativo e o total do passivo).

A classificação trazida pela **NBC T 16.2**, retira do Balanço Patrimonial o viés orçamentário de até então, promovendo a convergência entre as normas internacionais e brasileiras, especialmente a legislação aplicada às sociedades anônimas (Lei Federal 6404/76).

Ainda assim, em quadro anexo, o Balanço Patrimonial evidenciará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro e o passivo permanente, com vistas à obtenção do saldo patrimonial, bem assim os atos e fatos potenciais dos ativos e passivos (contas de compensação), tudo isso nos termos do artigo 105 da Lei Federal nº 4320/64.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA EMISSÃO:		PÁGINA:	
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Emprést. e Financiamentos a Curto Prazo		
Demais Créditos e Valores A Curto Prazo			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		
Investimentos Temporários			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Curto Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NAO-CIRCULANTE			PASSIVO NAO-CIRCULANTE		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo		
Créditos a Longo Prazo			Emprést. e Financiamentos a Longo Prazo		
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			Fornecedores a Longo Prazo		
Investimentos Temporários a Longo Prazo			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Longo Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Longo Prazo		
Investimentos			Resultado Diferido		
Participações Permanentes					
Demais Investimentos Permanentes					
(-) Redução ao Valor Recuperável					
Imobilizado					
Bens Móveis					
Bens Imóveis					
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas					
(-) Redução ao Valor Recuperável					
Intangível					
Softwares					
Marcas, Direitos e Patentes Industriais					
Direito de Uso De Imóveis					
(-) Amortização Acumulada					
(-) Redução ao Valor Recuperável					
TOTAL			TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social		
			Adiant. Para Futuro Aumento de Capital		
			Reservas de Capital		
			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
			Reservas de Lucros		
			Demais Reservas		
			Resultados Acumulados		
			(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			TOTAL		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
TOTAL			TOTAL		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição



ARTIGO

3.4.4. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Demonstração das Variações Patrimoniais, tal qual artigo 104 da Lei Federal nº 4320/64, evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício.

As transações que afetam o patrimônio são classificadas em variações patrimoniais aumentativas (VPA) e em variações patrimoniais diminutivas (VPD).

Variações Patrimoniais Aumentativas implicam em transações que afetam positivamente o patrimônio líquido (aumento), englobando os seguintes grupos de contas:

- Impostos, taxas e contribuições de melhoria;
- Contribuições;
- Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos;
- Receitas Patrimoniais e Financeiras;
- Transferências Recebidas (Constitucionais e Voluntárias).

Variações Patrimoniais Diminutivas implicam em transações que afetam negativamente o patrimônio líquido (redução), englobando os seguintes grupos de contas:

- Despesas Correntes (Pessoal e Encargos, Benefícios Previdenciários e Assistenciais, Uso de Bens e Serviços);
- Consumo de Capital Fixo (Depreciação, Amortização e Exaustão);
- Despesas Patrimoniais e Financeiras;
- Transferências Concedidas (Constitucionais e Voluntárias).

As variações qualitativas (fatos permutativos) decorrentes da execução orçamentária não afetam a situação patrimonial, classificando-se em incorporação e desincorporação de ativos e passivos (receitas e despesas de capital).

A variação no patrimônio líquido da entidade entre o exercício anterior e o atual será equivalente ao resultado apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais, em atendimento aos princípios da transparência e da evidenciação contábil.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO:

PÁGINA:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria Impostos Taxas Contribuições de Melhoria		
Contribuições Contribuições Sociais Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Contribuição de Iluminação Pública Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos Venda de Mercadorias Venda de Produtos Exploração de Bens e Direitos e Prestação De Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Obtidos Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimentos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Resultado Positivo de Participações Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

VARIÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda Outros Benefícios Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso De Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização de Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências Concedidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas Perdas com Alienação Perdas Involuntárias		
Tributárias Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Resultado Negativo de Participações Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras Equalizações de Preços e Taxas Participações E Contribuições Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial Do Período		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição



ARTIGO

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 Setor Público – STN – 4ª edição

3.4.5. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem por objetivo apresentar a movimentação financeira da entidade, durante o exercício em análise, tendo por base os fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos. Difere do Balanço Financeiro por apresentar somente as entradas e saídas financeiras orçamentárias, podendo ser considerada um demonstrativo das fontes e dos usos dos recursos públicos.

Os **fluxos de operações** compreendem os ingressos e os dispêndios decorrentes da ação pública.

Os **fluxos de investimentos** compreendem aquisições de ativos que tem por objetivo aumentar a capacidade produtiva da entidade (ativos não circulantes) e a correspondente alienação. Os recebimentos decorrentes de amortizações de empréstimos concedidos enquadram-se na categoria de investimentos.

Os **fluxos de financiamentos** decorrente da captação e amortização de investimentos e financiamentos tomados.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa constitui valiosa ferramenta de planejamento financeiro, na medida em que, baseando-se em dados históricos, permite que os gestores estimem necessidades futuras de caixa, a serem satisfeitas por aprimoramento da gestão operacional, pela contratação de operações de crédito ou pela amortização de empréstimos concedidos. Nesta marcha, os investimentos públicos podem ser planejados adequadamente, evitando-se, por exemplo, a paralisação e o conseqüente atraso do cronograma físico-financeiro dos investimentos públicos, conforme inteligência do artigo 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal.



ARTIGO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMIÇÃO:	
		EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
FLUXO DE CAIXA DAS OPERAÇÕES			
INGRESSOS (REC. ORIG., DERIVADAS, TRANSF.)			
DESEMBOLSOS (PESSOAL, JUROS, TRANSF.)			
FLUXO DE CAIXA DO INVESTIMENTO			
INGRESSOS (ALIEN. BENS, AMORT. EMPRÉS., ETC.)			
DESEMBOLSOS (CONCESSÃO DE EMPR., AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRC., ETC.)			
FLUXO DE CAIXA DO FINANCIAMENTO			
INGRESSOS (OP. DE CRÉDITO)			
DESEMBOLSOS (AMORT. DE DÍVIDAS)			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE			
CAIXA E EQUIVALENTE INICIAL			
CAIXA E EQUIVALENTE FINAL			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

3.4.6. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Até o início da década de 1990, os indicadores para mensuração de desempenho na iniciativa privada baseavam-se em medidas como o retorno sobre o investimento (ROI) e o retorno sobre o patrimônio líquido (ROE). Ocorre que o lucro realizado não era garantia de aumento de valor para o acionista. Nesse contexto, a geração de valor ao acionista, baseando-se em conceitos como resultado econômico e custo de oportunidade, passou a ser o indicador de desempenho da gestão empresarial (valor econômico agregado – EVA⁷, valor de mercado agregado – MVA⁸, entre outros). A partir da criação ou destruição de valor ao acionista, executivos são premiados ou demitidos.

Há tempos discute-se o valor dos serviços prestados pelo ente público e, ainda assim, tais reflexões ficaram adstritas ao tamanho do estado, em termos de intervenção na atividade econômica, de regulamentação e de corretor de deficiências sistêmicas (distribuição de renda, por exemplo). Hoje, esse debate transmutou-se para a mensuração do gasto público em termos de qualidade, sob o prisma da eficiência, eficácia e efetividade. Eis a gênese da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), inovador demonstrativo contábil-financeiro a ser elaborado facultativamente pelos entes públicos a partir de 2013.

Baseando-se em informações do subsistema de custos e patrimonial, a DRE tem por objetivo evidenciar o grau de eficiência com que os recursos públicos estão sendo aplicados. A **NBC T**

⁷ O EVA é o lucro residual da empresa após a dedução do custo do capital investido, calculado a partir da seguinte fórmula: LUCRO APÓS O IMPOSTO DE RENDA – (CAPITAL INVESTIDO x CUSTO DE OPORTUNIDADE)

⁸ O MVA é o resultado da subtração entre o valor de mercado (VM) e o contábil (VC) de uma empresa. Caso VM maior que VC, os administradores estão gerando valor para o acionista. Caso contrário, há destruição de valor aos investidores.



ARTIGO

16.11 especifica o grau de detalhamento mínimo que os sistemas de custos públicos deverão possuir, matéria que é abordada no item **3.6. Sistema de Custos (NBC T 16.11)** do presente trabalho.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN, a Demonstração do Resultado Econômico tem como premissa os seguintes conceitos:

- **Custo de Oportunidade – CO** (valor a ser desembolsado em alternativa similar ao serviço público ofertado)
- **Resultado Econômico – RE** (valor do benefício disponibilizado à sociedade pelo ente público de determinada ação, multiplicado pela quantidade ofertada)
- **Custo de Execução – CE** (custos diretos e indiretos do serviço público ofertado pela entidade estatal)
- **Resultado Econômico Apurado – REA** (REA = RE - CE)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMIÇÃO:	
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	
Receita econômica dos serviços prestados ou dos bens ou produtos fornecidos			
(-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública			
(=) Margem Bruta			
(-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública			
(=) Resultado econômico apurado			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

A análise da DRE evidenciará se a atividade estatal, sob a ótica da economicidade, está gerando (superávit econômico), empatando (equilíbrio econômico) ou destruindo (déficit econômico) valor à população.

Esse indicador deverá ser conjugado com índices que possibilitem avaliar a compatibilidade do produto ofertado no mercado com o disponibilizado pelo ente público. No caso do ensino, por exemplo, o Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico (IDEB) poderá ser o parâmetro para indicar o custo de oportunidade mais próximo da prestação estatal.

3.4.7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL), obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação de contas, tem por objetivo evidenciar as variações positivas e negativas, ocorridas no patrimônio líquido da entidade, durante o exercício financeiro. A DMPL



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

complementa a evolução patrimonial indicada no anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, artigo 4º, §2º, inciso III.

Demonstramos a seguir o conteúdo mínimo da DMPL:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA EMISSÃO: PÁGINA:

Especificação	Pat. Social/Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	Total
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – STN – 4ª edição

3.4.8. VALORIZAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Considerando-se o princípio da transparência (LRF, artigo 1º, §1º) e o princípio contábil da divulgação (*disclosure*), as notas explicativas têm por objetivo apresentar informações adicionais em relação às peças contábeis.

Segundo os itens 33 a 35 da NBC T 16.6, as notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, bem como eventos subsequentes ao encerramento do período a que se refere. As informações contidas nas Notas Explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não-constantas nas Demonstrações Contábeis.

Dessa maneira, auxiliam o usuário das informações contábeis a compreender os critérios utilizados pela administração na gestão contábil-financeira do órgão.

Para tanto, as notas explicativas devem ser redigidas de maneira clara, concisa e objetiva, evitando-se incluir informações já evidenciadas nas demonstrações contábeis da entidade.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Av. Rangel Pestana, 315 – Centro - CEP 01017-906 - São Paulo/SP-PABX: 3292-3215



ARTIGO

3.4.9. Análises econômico-financeiras

Na iniciativa privada, a análise de indicadores econômico-financeiros tem por objetivo comparar o desempenho e a situação de uma empresa com outras empresas, ou consigo mesmo ao longo do tempo. As fontes primárias de informação são os demonstrativos contábeis, especialmente a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Acionistas, credores, banqueiros, funcionários, governo, entre outras partes interessadas, são os principais usuários das informações geradas.

Indicadores relativos à liquidez (capital de giro, corrente, seca), à atividade (giro de estoques, período médio de cobrança, período médio de pagamento, giro do ativo permanente, giro do ativo total), ao endividamento (geral, exigível a longo prazo x patrimônio líquido, cobertura de juros, cobertura de pagamentos fixos), à lucratividade (margem bruta, margem líquida, margem operacional, taxa de retorno sobre o ativo total, taxa de retorno sobre o patrimônio líquido, lucro por ação, índice preço/lucro) são amplamente utilizados para subsidiar as decisões de investimento.

Tal qual na esfera comercial, com os devidos ajustes às peculiaridades da atividade estatal, a partir das demonstrações contábeis, é possível a geração de uma série de indicadores relacionados aos resultados apresentados pelos entes públicos.

De nossa parte, muito embora os indicadores econômico-financeiros apresentados em manuais de administração financeira tenham sua utilidade, considerando-se o âmbito de negócios do setor público, entendemos que a análise dos resultados governamentais deve basear-se muito mais em indicadores quantitativos, nos termos definidos pela Constituição Federal (gastos mínimos no ensino, na saúde, limites para repasses ao Legislativo, limites com folha de pagamento) e na Lei de Responsabilidade Fiscal (limites para endividamento, gastos com pessoal, restrições de último ano de mandato), e qualitativos (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, Índice Paulista de Responsabilidade Social, Índice de Desenvolvimento Humano, DATASUS).

A auditoria operacional, em implantação nos órgãos de controle externo do país, tem por objetivo assegurar as conquistas nas aplicações quantitativas e avançar para uma análise mais qualitativa do gasto público, em termos de eficiência (competência para se produzir resultados com dispêndio mínimo de recursos e esforços – fazer certo a “coisa”), eficácia (resultados desejados dentro das condições estabelecidas – fazer a “coisa” certa) e efetividade (capacidade de se promover resultados pretendidos – fazer a “coisa” que precisa ser feita).

3.4.10. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Como órgão central de contabilidade governamental, a Secretaria do Tesouro Nacional tem a responsabilidade de efetuar a consolidação das demonstrações contábeis dos entes públicos, vide comando do artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A padronização nos procedimentos contábeis (CASP, DCASP e PCASP) é ferramenta vital para o atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, não só em termos de consolidação financeira, mas, especialmente, para fins de transparência fiscal. A instrumentalização do controle social e a possibilidade de análise pelos investidores possibilitam o aprimoramento da gestão pública.



ARTIGO

O processo de consolidação ocorre pela soma de saldos ou grupos de contas, excluindo-se as duplicidades (participações nas empresas estatais dependentes, transações e saldos recíprocos entre entidades), formando uma unidade contábil consolidada, disponibilizando indicadores de mensuração de resultado do setor governo.

Destaque-se a impossibilidade de consolidação de todas as informações, motivo pelo qual devem ser priorizadas as informações de maior relevo (seletividade e materialidade).

3.5. CONTROLE INTERNO (NBC T 16.8)

O reordenamento da CASP implicará no exercício efetivo das atribuições de controle interno de cada órgão, nos termos dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal.

O controle interno tem por objetivo auxiliar na atuação dos Tribunais de Contas, atuando como um guardião da legalidade, economicidade, eficácia e eficiência na aplicação dos recursos públicos, no âmbito de cada órgão dos respectivos entes federativos. Para tal mister, deverão ser asseguradas garantias funcionais e condições de trabalho adequadas para que a fiscalização interna seja executada com isenção, sem receio de qualquer tipo de represália.

Nos termos da **NBC T 16.8**, o controle interno possui aspectos contábeis, patrimoniais e normativos:

ASPECTOS		
CONTÁBIL	PATRIMONIAL	NORMATIVO
- dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;	- salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;	- estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada.	- contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade.	- auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3.6. SISTEMA DE CUSTOS (NBC T 16.11)

Em consonância com o arcabouço legal vigente, especialmente a Emenda Constitucional nº 19/1998 que inovou o ordenamento jurídico brasileiro, ao incluir, de maneira expressa no



ARTIGO

caput do artigo 37, a eficiência como princípio norteador da Administração Pública, a **NBC T 16.11** estabeleceu conceitos, objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, por meio de Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Questões relativas ao custo total de uma aula, de um aluno, da merenda escolar, da coleta e destinação final de resíduos sólidos, do atendimento em uma unidade básica de saúde, dos serviços dos setores administrativos, entre outras, são respondidas, quando muito, de maneira precária.

Assim sendo, não existem parâmetros e indicadores objetivos para avaliação da qualidade do gasto público e conseqüente comparação entre os entes federativos de mesmo porte, seja em termos de arrecadação de receita, seja em termos populacionais. Desta feita, a comprovação do atendimento aos princípios da economicidade (artigo 70, caput, da Constituição Federal) e da vantajosidade (artigo 16, caput, da Lei Federal nº 4.320/64), por ocasião de repasses públicos a entidades do terceiro setor, resta também prejudicada face à ausência de indicadores confiáveis de custos.

Nesse contexto, a **NBC T 16.11** estabeleceu parâmetros para que os entes federativos desenvolvam sistema de custos para avaliação da eficiência (fazer certo a “coisa”), eficácia (fazer a “coisa” certa) e efetividade ou impacto (fazer a “coisa” que precisa ser feita) dos serviços entregues pela gestão pública.

A fonte primária de dados da contabilidade de custos aplicada ao Setor Público são os registros dos atos e dos fatos contábeis, abrangidos os aspectos orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial, nos termos das normas e legislação inerentes à matéria. Neste sentido, a qualidade das informações ofertadas ao setor contábil é condição fundamental para a fidedignidade do sistema de custos.

4. CONCLUSÃO

O reordenamento da contabilidade aplicada ao setor público implicará em maior transparência fiscal na maneira pela qual os atos e fatos administrativos são registrados. Essa mudança demandará dos gestores públicos investimentos em organização, sistemas e métodos, para que a qualidade dos dados ofertados ao setor econômico-financeiro estatal seja aprimorada.

Deverá haver uma nova atitude dos envolvidos na gestão pública, visto que o plano de contas e as demonstrações contábeis enfocam o controle do patrimônio público sob os aspectos da eficiência (fazer certo a “coisa”), eficácia (fazer a “coisa” certa) e efetividade (fazer a “coisa” que precisa ser feita).

Desta feita, pretende-se instrumentalizar o controle social, nos termos da legislação de regência.

*** Leandro Luis dos S. Dall’Olio é Especialista em Finanças pela Fundação Getúlio Vargas, atualmente Agente da Fiscalização Financeira - Chefe do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), na Unidade Regional de Sorocaba.**



ARTIGO

5. BIBLIOGRAFIA BÁSICA.

Secretaria do Tesouro Nacional, *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP*, 4ª edição, 2012.

Manuais e apresentações disponíveis no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont.a.sp)

6. BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR.

Gitman, Lawrence, *Princípios de Administração Financeira*, 7ª edição, editora Harbra, 1997.

Jr., Flávio C. de Toledo e Rossi, Sérgio Ciquera, *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*, 3ª edição, São Paulo, NDJ, 2005.

Rappaport, Alfred, *Gerando Valor para o Acionista*, editora Atas, 2001.

7. LEGISLAÇÃO CONSULTADA.

Constituição Federal de 1988.

Lei Complementar nº 101/00.

Lei Federal nº 4320/64.

Decreto 6.976/09.

Portarias do Ministério da Fazenda (nº 184/08, nº 548/10).

Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (nº 665/10, nº 109/11, nº 110/11, nº 111/11, nº 406/11, nº 716/11, nº 864/11, nº 72/12, nº 231/12).

Portaria Interministerial da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento e Finanças nº 163/01.