Plafor



Planejamento e Gestão Orçamentária e Financeira

Contabilidade Pública

Cláudio César Antunes Florêncio

PlaforEDU
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
PÁTRIA AMADA BRASIL GOVERNO FEDERAL

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA

Ministério da Educação

Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC)

Endereço: Esplanada dos Ministérios, Bl. "L" - 4º Andar, Brasília - DF - 70047-900

Telefone: (61) 2022-8618 Site: http://portal.mec.gov.br

Ministro da Educação

Milton Ribeiro

Secretário da Setec

Tomás Dias Sant´Ana

Diretor de Desenvolvimento da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica

Kedson Raul de Souza Lima

Coordenação- Geral de Desenvolvimento de Pessoas da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica

Silvilene Souza da Silva

Coordenação do GT PlaforEdu

Patrícia Maia

Coordenador do PlaforEdu

Fábio Ribeiro

Equipe Técnica do Curso

Professor-Autor

Cláudio César Antunes Florêncio

Coordenação Pedagógica

Marcos Antônio de Oliveira

Administrativo

Allen Gardel Dantas de Luna

Design Instrucional

Fabiane Beletti da Silva

Design Gráfico

Carol Costa

Eduarda Moreira

Diagramação

Eduarda Moreira

Revisão Linguística

Wagner Ramos Campos

Produção Audiovisual

Madeline Jales

Glácio Gley Menezes de Souza

Laurence Campos

Rodolfo da Silva Costa

Produzido pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN).

Este trabalho está licenciado sob uma Licença Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 4.0 Internacional.
Para ver uma cópia desta licença, visite https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.pt.

Sumário

Palavra do Professor 5

A Contabilidade Pública 7
1.1. Conceito 8
1.2 Objeto 9
1.3 Objetivos 9

1.4 Campo de Aplicação 10

2. Receitas Públicas 11
2.1 Conceito 11
2.2 Classificação da Receita Pública 11
2.2.1 Classificação Doutrinária 11
2.2.2 Classificação de Acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 14
2.2.3 Classificação de acordo com a Lei 4.320/64 15
2.3 Estágios da Receita Pública 19

3. Despesa Pública 23
3.1 Conceito 23
3.2 Classificação 23
3.2.1 Qualitativa 23
3.2.2 Quantitativa 30
3.3 Estágios da Despesa 39
3.4 Restos A Pagar 42
3.4.1 Restos A Pagar Não Processados (RPNP) 44
3.4.2 Restos A Pagar Processados (RPP) 45

4. Despesa De Exercícios Anteriores 46

5. Suprimento de Fundos 48

6. Demonstrações Contábeis 51
6.1 Balanço Orçamentário (BO) 54
6.1.1 Estrutura 55
6.1.2 Análise do Balanço Orçamentário 57
6.2 Balanço Financeiro (BF) 59
6.2.1 Estrutura 59
6.2.2 Análise 61

6.3 Balanço Patrimonial (BP) 62
6.3.1 Estrutura 63
6.3.2 Análise 64
6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) 66
6.4.1 Estrutura 67
6.5 Demonstração do Fluxo De Caixa (DFC) 70
6.6 Demonstração Do Resultado Econômico 71
6.7 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) 72
Considerações finais 73
Referências 75

Palavra do Professor

Caro estudante!

Seja bem-vindo à disciplina Contabilidade Pública.

A contabilidade, como ciência social e responsável pelo controle patrimonial, é considerada uma importante ferramenta à disposição dos gestores das entidades públicas ou privadas, oferecendo subsídios para a tomada de decisões acerca das diretrizes e dos rumos pretendidos.

A Contabilidade encontra-se ramificada em diversos setores, tais como: comercial, industrial, público, etc. O foco do nosso trabalho aqui será a Contabilidade Pública.

A Contabilidade assumiu grande importância no setor público, uma vez que é responsável pelo registro das alterações ocorridas no Orçamento e no Patrimônio, oferecendo grande aprimoramento dos mecanismos de controle das entidades públicas, ao mesmo tempo em que tornou-se imprescindível na apresentação das informações para a transparência pública.

Neste caderno caro leitor, você poderá observar que a Contabilidade Pública está relacionada ao controle do orçamento e do patrimônio público, sendo possível o acompanhamento de todos os atos e fatos praticados pelo administrador, tendo como papel principal contribuir para o processo decisório.

Aqui será possível entender um pouco mais sobre essa ciência, que é a contabilidade aplicada ao setor público, as classificações das Receitas e

das Despesas, bem como as principais Demonstrações Contábeis exigidas pela Legislação vigente.

Desta forma, esperamos que os cursistas possam obter um conhecimento mais abrangente quanto aos procedimentos relacionados à contabilidade aplicada ao setor público, contribuindo assim para o seu aperfeiçoamento.

Sabemos também que este material não abrange todos os aspectos da Contabilidade Pública, entretanto, devemos ter em mente que os cadernos desse curso são complementares e que o estudo sincronizado deste material poderá oferecer o suporte necessário para uma boa gestão pública.

1. A Contabilidade Pública

A ciência contábil no Brasil tem passado por importantes transformações em direção aos padrões internacionais de contabilidade.

Nesse processo de transformação, a evolução da contabilidade do setor público deve ser analisada de forma histórica e contextualizada em paralelo ao processo de desenvolvimento das finanças públicas no Brasil.

A Lei nº 4.320/1964 foi o marco histórico e sua edição estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas em nosso país, tendo como principal instrumento o orçamento público, que a partir de então ganhou grande importância nas finanças públicas, mais notadamente nas normas relativas aos registros e demonstrações contábeis, que acabaram por dar grande enfoque nos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais, todos, vigentes até os dias atuais.

Paralelamente, tivemos a edição da Lei Complementar nº 101/2000, comumente conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas, cuja competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), agrupando as contas de todos os entes, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em julho de 2006, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou nova metodologia para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade e das suas respectivas interpretações técnicas. também foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, cuja principal função da sua criação foi a regulamentação da atividade contábil no país no ano de 1976. Outrossim, apenas em 2006 foram adaptadas também aos padrões internacionais e são utilizadas para definir os padrões técnicos e éticos da profissão.

1.1. Conceito

A contabilidade pública ou contabilidade governamental é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A Lei n. 4.320, de 17/03/64, em seu Art. 83 afirma que 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.

De acordo com Lima e Castro (2009, p.1-2), define-se contabilidade pública como:

> [...] o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Para Cherman e Nascimento (2007, p. 85), a contabilidade pública deve ser considerada como um sistema de informação e avaliação destinado a prover usuários com demonstrações e análises de natureza orçamentária, econômica, financeira, física e industrial.

E quem seriam esses usuários?

- Os gestores do patrimônio público e das políticas econômicas e sociais do país para a tomada de decisões;
- a população em geral, como instrumento de transparência e confiabilidade da execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública;
- os organismos nacionais e internacionais de crédito e fomento, utilizando os demonstrativos como forma de apresentação da situação do país e a sua capacidade de retorno de possíveis investimentos ou de solvência de obrigações relativas a operações de crédito.
- os órgãos de controle interno e externo nas suas funções institucionais.

1.2 Objeto

De acordo com a NBCT – 16.1, o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o **patrimônio público**.

1.3 Objetivos

A Lei nº 4.320/64 em seu Artigo nº 83, estabelece que "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".

Para Lima e Castro (2009, p.3), os objetivos da Contabilidade voltada para a Administração Pública são:

- registrar a previsão das receitas e afixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
- registrar todos os Ativos (bens e direitos), como créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os

financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;

- escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade, em geral, sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, principalmente, sobre aos preceitos versando acerca da disciplina fiscal agregada;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

1.4 Campo de Aplicação

De acordo com a NBCT – 16.1, o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público, ou seja, os órgãos e integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social dos governos federal, estadual e municipal.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

(a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;

(b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

2. Receitas Públicas

2.1 Conceito

Considera-se receita pública "todas as entradas de recursos não passíveis de devolução, auferidos pelo Poder Público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas" (LIMA, CASTRO, 2009, p. 88).

Já para Crepaldi e Crepaldi (2013, p. 53), a receita pública são ingressos de caráter não devolutivo, representado pelo conjunto de todos os recursos financeiros arrecadados, de qualquer fonte, notadamente de tributos, para fazer face às despesas orçamentárias.

2.2 Classificação da Receita Pública

2.2.1 Classificação Doutrinária

Sob o ponto de vista doutrinário, muito se discutiu sobre o conceito de receitas públicas, como por exemplo: todo e qualquer ingresso de recursos nos cofres públicos serão consideradas receitas públicas? Mesmo as de caráter devolutivo, como por exemplo os depósitos, cauções, etc.?

Alguns autores consideram que os ingressos de disponibilidades aos cofres públicos que possuem caráter devolutivo são receitas públicas. Desse entendimento, surgiu o conceito de receita extraorçamentária. No

entanto, algumas normas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN possuem entendimento contrário.

Desta forma, vejamos alguns conceitos doutrinários referentes à receita pública:

- Quanto à Regularidade

  ➢ Ordinárias – são aquelas que ingressam com regularidade no erário constituindo-se, assim, fonte regular e permanente de recursos financeiros destinados à consecução da atividade financeira do Estado.

  § Ex.: Receitas tributárias, receita de contribuições.

  ➢ Extraordinárias – são as que ingressam em caráter excepcional e temporário.

  § Ex.: Empréstimo compulsório.

- Quanto à Origem ou quanto à Coercitividade

  ➢ Originária – é aquela receita auferida pelo Estado quando se encontra na mesma condição do particular, ou seja, em igualdade de condições, não havendo coercitividade na sua exigência.

  § Ex.: Receitas patrimoniais, receitas agropecuárias e de serviços.

  ➢ Derivada – é a receita que deriva da prevalência do Estado sobre o particular, caracterizando-se por sua exigência coercitiva e compulsória.

  § Ex.: Receita tributária, receita de contribuições.

- Quanto à Previsão Orçamentária ou quanto à Natureza

➢ Orçamentária – é a receita prevista ou não no orçamento e que não possui caráter devolutivo.

§ Ex.: Receita tributária, receita de serviços.

➢ Extraorçamentária – é a receita não prevista no orçamento, ingressando em caráter temporário na disponibilidade do Estado para posterior devolução.

§ Ex.: Receita recebida de cauções de contratos.

- Quanto à Efetividade ou quanto à Afetação Patrimonial

➢ Efetiva – são receitas que, no momento do seu reconhecimento, passam a compor o patrimônio da Entidade Pública como elemento novo e positivo e que não tiveram origem de uma diminuição do ativo ou de um aumento correspondente no passivo.

§ Ex.: Receitas tributárias.

➢ Não-efetiva – são ingressos orçamentários que não alteram a situação líquida patrimonial da Entidade.

§ Ex.: Receita de alienação de bens.

2.2.2 Classificação de Acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

O MCASP faz uma distinção quanto ao conceito de Receita Pública.

- Em sentido amplo – os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de

recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários quando representam apenas entradas compensatórias.

- Em sentido estrito (este é o conceito adotado pelo MCASP) – chamam-se de receitas públicas apenas as receitas orçamentárias.

Assim, os ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos seriam divididos da seguinte forma:

- Ingressos Extraorçamentários – são alguns recursos financeiros que ingressam nos órgãos públicos e não podem ser aplicados por eles; esses recursos têm caráter temporário e devem ser devolvidos. Ou seja, são recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integra a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

Exemplos	Depósitos em Caução Fianças Emissão de moeda
Características	Caráter temporário e devolutivo Não integram a LOA O Estado é mero depositário Suas restituições não se sujeitam à autorização Legislativa

- Receitas Orçamentárias – São os recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o

patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em *programas* e *ações* cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

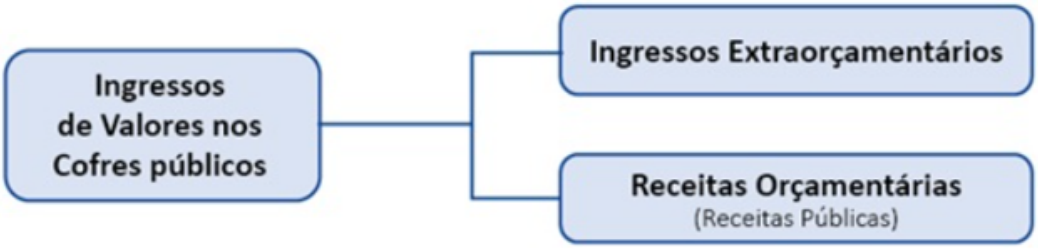


Figura 1: ingressos de valores nos cofres públicos
Fonte: MTO, 2022

2.2.3 Classificação de acordo com a Lei 4.320/64

Os §§1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.320/1964, classificaram as receitas orçamentárias em "Receitas Correntes" e "Receitas de Capital", conforme podemos ver:

> Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.
>
> § 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

> § 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Assim sendo, as receitas classificadas na Lei nº 4.320/1964 seriam assim discriminadas:

1. Receitas Correntes

(a) Receitas tributárias – seriam aquelas resultantes da arrecadação de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Ex.: arrecadação de IR, IPI, ICMS, IPVA, IPTU, ISS, etc.

(b) Receitas de contribuições – são as provenientes de contribuições sociais e econômicas. Ex.: PIS, COFINS, etc.

(c) Receitas Patrimoniais – são as receitas oriundas da exploração do patrimônio do Estado. Ex.: Aluguéis, etc.

(d) Receitas Agropecuárias – são as que resultam da exploração direta, por parte do Estado, de operações comerciais decorrentes de atividades agropecuárias.

(e) Receitas Industriais – são as que resultam da exploração direta, por parte do Estado, de operações comerciais decorrentes de atividades industriais.

(f) Receita de Serviços – são aquelas provenientes de serviços executados pelo Estado.

(g) Transferências Correntes – são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados ao atendimento de despesas correntes.

(h) Outras Receitas Correntes – são as provenientes de multas e juros de mora, cobrança da dívida, restituições e indenizações etc. e outras que não tenham classificação específica.

2. Receitas de Capital

(a) Alienação de Bens – representa o recebimento de recursos financeiros provenientes da venda de bens. Ex.: venda de um terreno, de um veículo.

(b) Operação de Crédito – são as provenientes de empréstimos e financiamentos, tais como emissão de títulos da dívida interna ou externa, bem como de contratos com organismos financeiros nacionais e internacionais.

(c) Amortização de Empréstimos – constitui receitas decorrentes do retorno de valores anteriormente emprestados a outras entidades.

(d) Transferência de Capital – indicam os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender a despesas de capital.

(e) Outras Receitas de Capital – englobarão as demais receitas de capital não previstas nos itens anteriores.

Ilustrativamente, os ingressos nos cofres públicos ficam da seguinte forma:

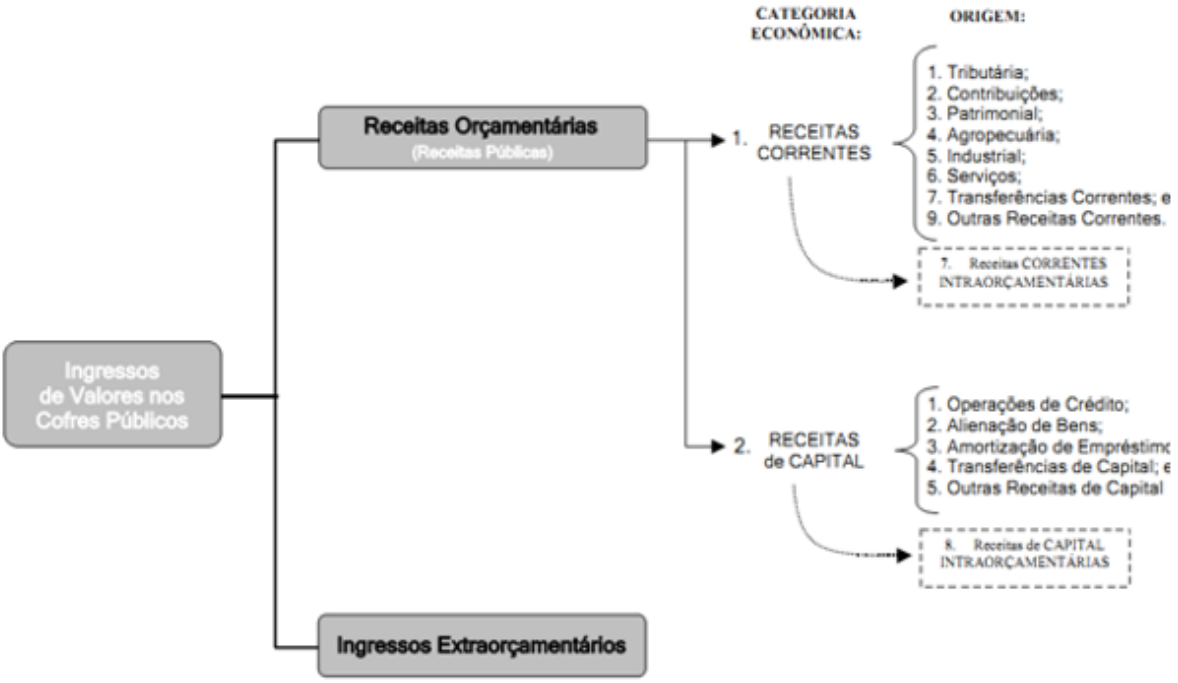


Figura 2: ingressos de valores nos cofres públicos

Fonte: MCASP, 2021.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.

Classificam-se como correntes as receitas provenientes de tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais

receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (Outras Receitas Correntes).

Já as Receitas Orçamentárias de Capital são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentárias, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido.

Receitas de Capital são as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

2.3 Estágios da Receita Pública

As etapas da receita orçamentária podem ser resumidas em: **previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento**.

Previsão

Seria o estudo realizado pela Fazenda Pública visando indicar quanto se pretende arrecadar no exercício financeiro, como podemos verificar na previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e,

em especial, com as disposições constantes na LRF. Sobre o assunto, vale citar o art. 12 da referida norma:

> Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Lançamento

O art. 53 da Lei nº 4.320/1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Já o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 142, define o lançamento como sendo o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa.

Arrecadação

Corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Recolhimento

É o ato pelo qual os agentes arrecadadores transferem, diariamente, o produto da arrecadação ao Tesouro, ou seja, é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964, a seguir transcrito:

> Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Assim, a ordem dos estágios da Receita Pública Orçamentária fica da seguinte forma:

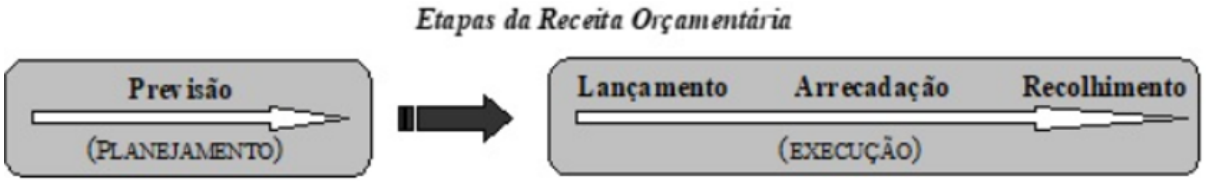


Figura 3: etapas da Receita Orçamentária

Fonte: MTO 2022

E nas Instituições de Ensino da Rede Federal, como é realizada a arrecadação da receita?

Trazendo para a realidade das instituições de ensino tecnológico, a formação do recurso orçamentário anual é composta por Transferências Financeiras Recebidas e pela Arrecadação Própria, sendo que a composição do orçamento anual leva em consideração o número de alunos matriculados por curso em cada Órgão e o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH de cada município onde a instituição se localiza.

Assim, cada aluno que ingressa na Instituição é cadastrado com todas as suas informações pessoais e as mantidas pelo Governo Federal, via o Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica – SISTEC. Essas informações sofrem ponderação, de acordo com os cursos constantes no catálogo de cursos técnicos e tecnológicos do Ministério da Educação – MEC, onde estão definidos a carga horária específica do curso, a duração e o nº de laboratórios mínimos. Em função dessas informações, essas matrículas serão utilizadas como critério para a geração de recursos orçamentários para a sua unidade. Concluído todo o levantamento das matrículas ponderadas na Rede Federal de Educação Tecnológica do Governo Federal, esses dados consolidados são utilizados no rateio dos recursos orçamentários para cada Unidade da Rede. Atualmente utiliza-se a matriz orçamentária já consolidada pelo Conselho de Reitores da Rede Federal – CONIF.

A partir daí a Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica – SETEC sistematiza todas as informações de todos os Órgãos da Rede Federal de Ensino em um único montante e o encaminha ao Ministério da Economia, que realiza a análise para posterior distribuição do orçamento a ser utilizado de acordo com o percentual de equivalência de cada Órgão, apurado previamente mediante aquela relação média ponderada de alunos e IDH. Outrossim, poderá haver alteração do valor a ser repassado em razão do aumento do número de alunos, bem como da inflação do período, que será medida através do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA.

3. Despesa Pública

3.1 Conceito

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

É de suma importância para o setor público, uma vez que a lei orçamentária é que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. Dessa forma, a despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para que ocorra o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

3.2 Classificação

3.2.1 Qualitativa

Essa classificação leva em consideração o programa de trabalho, que define qualitativamente a programação orçamentária, devendo responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar, sendo, do ponto de vista operacional, composto dos seguintes blocos de informação:

(a) classificação por esfera
(b) classificação institucional
(c) classificação funcional
(d) estrutura programática
(e) principais informações do Programa e da Ação.

Quadro 1: classificação qualitativa

BLOCOS DA ESTRUTURA	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Classificação por Esfera	**Esfera Orçamentária**	Em qual Orçamento?
Classificação Institucional	**Órgão**	Quem é o responsável por fazer?
	Unidade Orçamentária	
Classificação Funcional	**Função**	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
	Subfunção	
Estrutura Programática	**Programa**	O que se pretende alcançar com a implementação da Política Pública?
Informações Principais da Ação	**Ação**	O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa?
	Descrição	O que é feito? Para que é feito?
	Forma de Implementação	Como é feito?
	Produto	O que será produzido ou prestado?
	Unidade de Medida	Como é mensurado?
	Subtítulo	Onde é feito? ou
		Onde está o beneficiário do gasto?

Fonte: MTO 2022

(a) Classificação por Esfera Orçamentária

Na Lei Orçamentária Anual – LOA, a esfera tem por finalidade identificar se a despesa pertence ao Orçamento Fiscal (F), da Seguridade Social (S) ou de Investimento das Empresas Estatais (I), conforme disposto no § 5º do art. 165 da CF. Na LOA, o classificador de esfera é identificado com as letras "F", "S" ou "I".

- **Orçamento Fiscal – F (código 10)**: refere-se aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- **Orçamento da Seguridade Social – S (código 20)**: abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração

direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público; e

- **Orçamento de Investimento – I (código 30)**: é o orçamento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Quadro 2: Esfera orçamentária

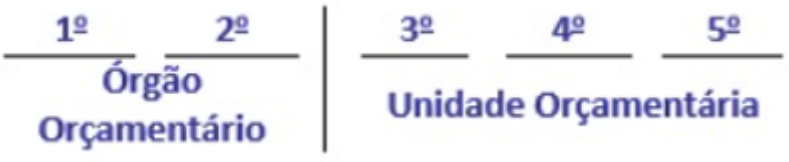
CÓDIGO	ESFERA ORÇAMENTÁRIA
10	Orçamento Fiscal
20	Orçamento da Seguridade Social
30	Orçamento de Investimento

Fonte: MTO, 2022

(b) Classificação Institucional

A classificação institucional na União, reflete as estruturas organizacional e administrativa e compreende dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas às UOs, que são as responsáveis pela realização das ações. Órgão orçamentário é o agrupamento de UOs.

Assim, a classificação institucional apresentará a seguinte estrutura:



(c) Classificação Funcional

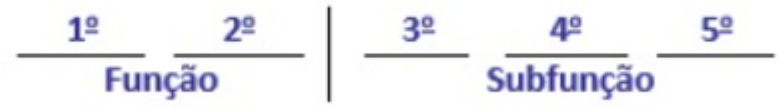
A classificação funcional é formada por funções e subfunções e procura explicitar as áreas em que as despesas são realizadas. Cada atividade, projeto e operação especial identificará a função e a subfunção às quais se vinculam. Notadamente, a função refere-se à principal área de atuação do órgão e deve refletir a sua missão institucional, já a subfunção é relacionada à área da despesa na qual a ação será executada.

A função pode ser considerada como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. Evidencia a competência institucional do órgão, como por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que guarda relação com os respectivos Ministérios. Há casos em que o órgão pode ter mais de uma função típica, considerando-se que suas competências institucionais podem envolver mais de uma área de despesa. Nesses casos, deve ser selecionada, entre as competências institucionais, aquela que está mais relacionada com a ação.

Por outro lado, a subfunção representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar a natureza da atuação governamental. Segundo a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, é possível combinar as subfunções a funções diferentes daquelas a elas diretamente relacionadas, o que se denomina matricialidade.

Hoje, o orçamento brasileiro com base na COFOG (Classification of Functions of Government) está disponível no Painel do Orçamento Federal e compreende gastos do governo desde 2015. Os dados contemplam apenas as despesas do governo central, envolvendo todas as unidades orçamentárias incluídas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Assim, a classificação funcional apresentará a seguinte estrutura:



(d) ESTRUTURA PROGRAMÁTICA

Essa estrutura é subdividida em programa, ação (projeto, atividade ou operação especial) e subtítulo (localizador do gasto), visa identificar a finalidade do gasto, em quê e onde serão alocados os recursos, assim como viabilizar o gerenciamento interministerial de programas.

Esta classificação é composta pelos 12 últimos dígitos da composição do nosso Programa de Trabalho.

- **Programa**

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorre para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

- **Ação**

As ações são operações que resultam em produtos (bens ou serviços), que irão contribuir para atender o objetivo de um programa. Também estão incluídas no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.

As ações, de acordo com as suas características, podem ser classificadas em: atividades, projetos ou operações especiais.

- ➢ Atividade – É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde.
- ➢ **Projeto** – É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: Implantação da rede nacional de bancos de leite humano.
- ➢ **Operação Especial** – Refere-se a despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Vale salientar que através do 1º dígito do código, pode-se identificar o tipo de ação:

1º DIGITO	TIPO DE AÇÃO
1,3,5 ou 7	Projeto
2, 4, 6 ou 8	Atividade
0	Operação Especial

- **Subtítulo / Localizador de gasto**

A Portaria MOG nº 42/1999 não estabelece critérios para a indicação da localização física das ações, todavia, considerando a dimensão do

orçamento da União, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem determinado a identificação da localização do gasto, o que se faz por intermédio do Subtítulo.

Assim, chegamos a seguinte estrutura de um programa de trabalho:

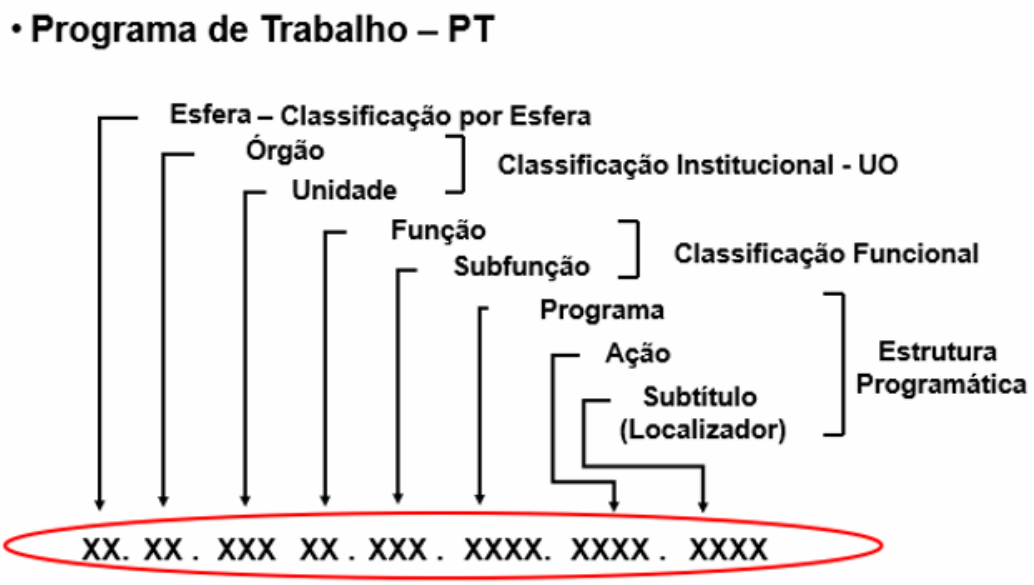


Figura 4: Programa de Trabalho

Fonte: Acervo do autor

Exemplificando, temos o seguinte Programa de Trabalho desenvolvido no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do RN – IFRN neste exercício de 2022:

Quadro 3: exemplo de Programa de Trabalho

Ex.: **10 26 435 12 363 5012 20RG 0024**

Blocos da Estrutura	Item da Estrutura	Pergunta Respondida
Classificação por Esfera	**Esfera Orçamentária (10)**	Em qual orçamento? - Fiscal
Classificação Institucional	**Órgão (26)**	Quem faz? – Min. da Educação Min. Educação IFRN
	Unidade Orçamentária – UO (435)	
Classificação Funcional	**Função (12)**	Em que área da despesa a ação Governamental será realizada? Educação / Ensino Profissional
	Subfunção (363)	
Estrutura Programática	**Programa (5012)**	O que fazer? - Educação Prof. e Tecnológica
Informações Principais do Programa	• Objetivo	Para que é feito?
	• Problema a resolver	Por que é feito?
	• Público Alvo	Para quem é feito?
	• Indicadores	Quais as medidas?
Informações Principais da Ação	**Ação (20RG)**	Como fazer? – Func. da Educ. Prof.
	• Descrição	O que é feito
	• Finalidade	Para que é feito?
	• Forma de Implementação	Como é feito?
	• Etapas	Quais as fases?
	• Produto	Qual o resultado?
	Subtítulo (0024)	Onde é feito? - RN

Fonte: MTO 2022 (adaptado)

3.2.2 Quantitativa

Podemos dividir este tipo de programação orçamentária em duas dimensões: a física e a financeira.

A primeira define a quantidade de bens e serviços a serem entregues.

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Meta Física	Quanto se pretende entregar no exercício?

Por outro lado, a dimensão financeira estima o montante necessário para o desenvolvimento da ação orçamentária de acordo com os seguintes classificadores:

Quadro 4: classificadores

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Natureza da Despesa	
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?

Fonte: MTO 2022

A Lei nº 4.320 de 1964, em seus artigos 12 e 13, tratam da classificação da despesa por categoria econômica e elementos. Assim como no caso da receita, o art. 8º dessa lei estabelece que os itens da discriminação da despesa sejam identificados por números de código decimal, na forma do respectivo Anexo IV, atualmente consubstanciados no Anexo II da Portaria Conjunta STN/SOF nº 163, de 2001, consolidada pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103, de 5 de outubro de 2021.

O conjunto de informações que formam aquele código é conhecido como classificação por natureza da despesa e informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento.

Desta forma, na base de dados do sistema de orçamento, o campo que se refere à natureza da despesa conterá um código composto por oito algarismos distribuídos da seguinte forma:

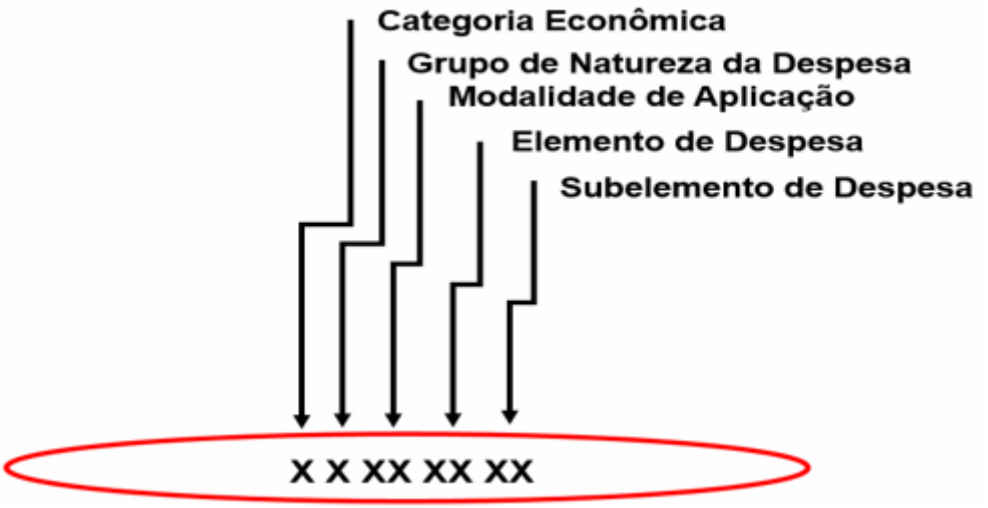


Figura 5: distribuição dos algarismos

Fonte: Acervo do autor

(a) Categoria Econômica da Despesa

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

CÓDIGO	CATEGORIA ECONÔMICA
3	Despesas Correntes
4	Despesas de Capital

3 - Despesas Correntes: são aquelas destinadas à manutenção e funcionamento dos serviços públicos gerais anteriormente criados na administração. Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Despesas de Capital: são as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital (investimentos - material permanente e obras, inversões financeiras - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização).

(b) Grupo de Natureza da Despesa

Esse grupo funciona como um agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, conforme discriminado a seguir:

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

1 - Pessoal e Encargos Sociais - Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar 101, de 2000.

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

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

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

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

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

(c) Modalidade de Aplicação

Nesse grupo, a modalidade de aplicação indica se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, inclusive a decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de Governo, seus órgãos ou entidades, ou diretamente para entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições, ou diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de Governo.

A modalidade de aplicação tem o objetivo principal de eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados, conforme discriminado na página a seguir:

Quadro 5: modalidades de aplicação

CÓDIGO	MODALIDADES DE APLICAÇÃO
20	Transferências à União
22	Execução Orçamentária Delegada à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
31	Transferências a Estados e ao Distrito Federal - Fundo a Fundo
32	Execução Orçamentária Delegada a Estados e ao Distrito Federal
35	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2ºdo art. 24 da Lei Complementar nº141, de 2012
36	Transferências Fundo a Fundo aos Estados e ao Distrito Federal à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
40	Transferências a Municípios
41	Transferências a Municípios - Fundo a Fundo
42	Execução Orçamentária Delegada a Municípios
45	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
46	Transferências Fundo a Fundo aos Municípios à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
67	Execução de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio
72	Execução Orçamentária Delegada a Consórcios Públicos
73	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
74	Transferências a Consórcios Públicos mediante contrato de rateio à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
75	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
76	Transferências a Instituições Multigovernamentais à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
91	Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
92	Aplicação Direta de Recursos Recebidos de Outros Entes da Federação Decorrentes de Delegação ou Descentralização
93	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe
94	Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Não Participe
95	Aplicação Direta à conta de recursos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 24 da Lei Complementar nº 141, de 2012
96	Aplicação Direta à conta de recursos de que trata o art. 25 da Lei Complementar nº 141, de 2012
99	A Definir

Fonte: MTO 2022

(d) Elemento de Despesa

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

Os códigos dos elementos de despesa estão definidos no Anexo II da Portaria Conjunta STN/SOF nº 163, de 2001, consolidada pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103, de 5 de outubro de 2021. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa.

A relação desses elementos de despesa bem como suas descrições, podem ser apresentados da seguinte forma:

Quadro 6: apresentação dos elementos de despesa e descrições

• 01 - Aposentadorias e Reformas • 03 - Pensões • 04 - Contratação por Tempo Determinado • 05 - Outros Benefícios Previdenciários • 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso • 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência • 08 - Outros Benefícios Assistenciais • 09 - Salário-Família • 10 - Outros Benefícios de Natureza Social • 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil • 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar • 13 - Obrigações Patronais • 14 - Diárias - Civil • 15 - Diárias – Militar • 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil • 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar • 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes • 19 - Auxílio-Fardamento	• 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores • 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato • 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato • 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária • 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária • 25 – Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita • 26 – Obrigações decorrentes da Política Monetária • 27 – Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares • 28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos • 30 - Material de Consumo • 31- Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras • 32 – Material de Distribuição Gratuita • 33 – Passagens e Despesas com Locomoção • 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização • 35 - Serviços de Consultoria • 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física • 37 - Locação de Mão-de-Obra

• 38 - Arrendamento Mercantil • 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica • 41 – Contribuições • 42 – Auxílios • 43 – Subvenções Sociais • 45 – Equalização de Preços e Taxas • 46 – Auxílio-Alimentação • 47 – Obrigações Tributárias e Contributivas • 48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas • 49 – Auxílio-Transporte • 51 – Obras e Instalações • 52 – Equipamentos e Material Permanente • 61 – Aquisição de Imóveis • 62 – Aquisição de Produtos para Revenda • 63 – Aquisição de títulos de Crédito • 64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já integralizado • 65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas • 66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos • 67 – Depósitos Compulsórios	• 71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado • 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado • 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada • 74 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada • 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita • 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado • 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado • 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado • 81 – Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas • 92 – Despesas de Exercícios Anteriores • 93 – Indenizações e Restituições • 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas • 95 – Indenizações pela Execução de Trabalho de Campo • 96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado • 99 – A Classificar

Fonte: Acervo do Autor

De forma exemplificativa, poderemos chegar a seguinte estrutura por Natureza da Despesa:

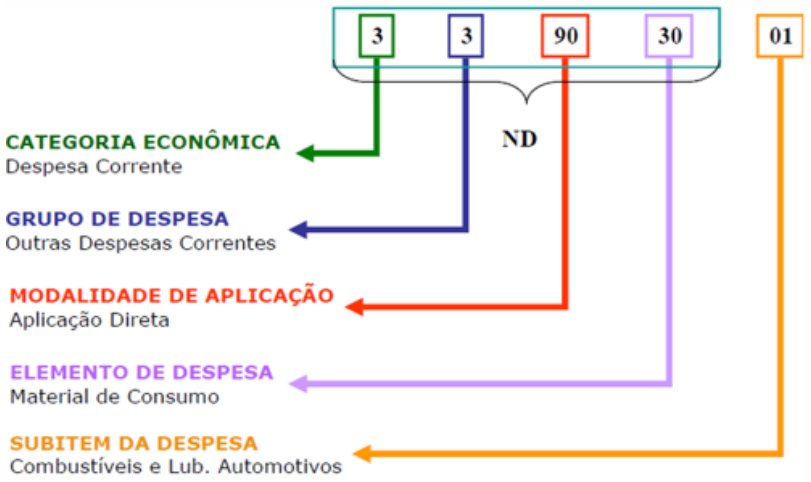


Figura 6: estrutura por natureza de despesa

Fonte: Acervo do autor

3.3 Estágios da Despesa

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária. Entretanto, grandes nomes da doutrina não a consideram como estágio da despesa, apenas levando em consideração os estágios que fazem parte da execução da despesa pública (empenho, liquidação e pagamento).

- **Fixação**

Este estágio refere-se à estimativa, pelo Poder Público, de quanto irá ser alocado em cada dotação, sendo o montante o limite a ser gasto, visando o atendimento das necessidades coletivas, representando o quanto o gestor público tem disponível para gastar.

Em outras palavras, é o total de créditos disponíveis para a execução dos serviços a cargo do Estado, ou seja, é o montante que o Ordenador de Despesa possui para gerir as atividades inerentes ao órgão.

Por imposição da Lei 4.320/64, 3 os estágios da despesa pública são os seguintes:

(a) Empenho
(b) Liquidação
(c) Pagamento

(a) Empenho

De acordo com o art. 58 da lei n. 4.320/64, "o empenho da despesa é o ato emanado da autoridade competente que cria para o estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição". De outra forma, o empenho significa o reconhecimento da dívida pela administração pública.

Assim sendo, após a emissão da nota de empenho, o Estado reconhece o dever de efetuar o pagamento, sendo proibida a realização de qualquer despesa orçamentária sem a sua prévia emissão, sendo precedente à realização da despesa e está restrito ao limite de crédito disponível.

(a.1) Modalidades de Empenho

(a.1.1) Ordinário: destinado a despesas usuais e para pagamento em uma única prestação.

Ex.: compra de um veículo à vista.

(a.1.2) Estimativa: é utilizado quando não se pode determinar o montante da despesa.

Ex.: Despesas de energia, água, etc.

(a.1.3) Global: é utilizado, principalmente, para as despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento.

Ex.: Despesa com os serviços de limpeza e conservação realizados por uma empresa contratada.

(b) Liquidação

Conforme preconiza o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

A importância do estágio da liquidação está no fato de que as despesas públicas só serão reconhecidas quando ele se verifica, uma vez que a emissão do empenho somente gera lançamentos contábeis em contas de controle, não afetando assim o patrimônio da entidade.

Na liquidação, são feitos os registros nas contas de resultado (despesa) ao mesmo tempo em que há o reconhecimento de uma obrigação (passivo). Como as despesas públicas observam o regime de competência, só devem ser reconhecidas quando da ocorrência do seu fato gerador, que é a liquidação.

(c) Pagamento

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor, hoje realizado através do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, que somente poderá ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

À risca do art. 64 da Lei nº 4.320/1964, a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga, sendo que a ordem de pagamento somente poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Ou seja, é o efetivo desembolso financeiro, precedido do empenho e da liquidação, sendo nesse estágio realizado a quitação total da dívida para com o credor.

3.4 Restos A Pagar

São considerados **Restos a Pagar** todas as despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente, podendo distinguir-se em dois tipos: os processados, que são aqueles que contém as despesas já liquidadas e os não processados, que seriam justamente aqueles em que as despesas ainda não foram liquidadas.

Desta forma, ao final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar, ou seja, por ocasião do encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga, poderá ser inscrita em restos a pagar.

A continuidade dos estágios de execução dessas despesas ocorrerá no próximo exercício, devendo ser controlados em contas de natureza orçamentária específicas, onde constarão as informações de inscrição, execução e cancelamento. Ademais, haverá tratamento específico para o encerramento, transferência e abertura de saldos entre o exercício financeiro que se encerra e o que inicia.

De acordo com o art. 36 da Lei 4.320/64, consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Para que melhor possamos entender, vejamos o seguinte exemplo, considerando os seguintes fatos a serem registrados na contabilidade de determinado ente público:

Recebimento de receitas tributárias no valor de R$ 10.000,00;

- Empenho da despesa no valor de R$ 9.000,00.
- Liquidação de despesa corrente no valor de R$ 7.000,00.
- A Inscrição de Restos a Pagar será da seguinte forma: R$ 7.000,00 de Restos a Pagar Processado e R$ 2.000,00 de Restos a Pagar Não Processado (R$ 9.000,00 – R$ 7.000,00).

Assim sendo, na situação acima descrita, as despesas serão inscritas em restos a pagar, segregadas entre liquidadas e não pagas – R$ 2.000,00 e não liquidadas – R$ 7.000,00. Com isso, de acordo com o exemplo, tem-se superávit financeiro de R$ 1.000,00, que corresponde à diferença entre a receita arrecadada de R$ 10.000,00 e a despesa empenhada de R$ 9.000,00.

Desta forma, as despesas executadas devem ser segregadas em:

- Despesas não liquidadas: aquelas empenhadas, mas que não cumpriram os termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964, que serão, ao encerramento do exercício, inscritas como restos a pagar não processados.
- Despesas liquidadas: consideradas aquelas empenhadas e em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964.

Por outro lado, vejamos o que contempla o Decreto 93.872/86 com relação ao assunto:

> Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.
>
> § 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

> § 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.
>
> Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.
>
> § 1o A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas.
>
> § 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

3.4.1 Restos A Pagar Não Processados (RPNP)

Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, nas seguintes condições:

- O serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro do exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor – despesa em liquidação; ou
- O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente – despesa a liquidar.

As despesas empenhadas, mas que ainda não foram liquidadas, para efeito do adequado tratamento contábil, serão divididas entre “a liquidar” e “em liquidação”. Essa distinção dependerá da correta

identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação a ser reconhecida.

As despesas empenhadas a liquidar são aquelas cujo prazo para cumprimento da obrigação, assumida pelo credor (contratado) encontra-se vigente, ou seja, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação patrimonial para o ente, estando pendente de entrega do material ou do serviço adquirido.

Por outro lado, as despesas empenhadas em liquidação são aquelas em que houve o adimplemento da obrigação pelo credor (contratado), caracterizado pela entrega do material ou prestação do serviço, estando na fase de verificação do direito adquirido, ou seja, tem-se a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, entretanto, ainda não se deu a devida liquidação.

3.4.2 Restos A Pagar Processados (RPP)

Serão inscritas em restos a pagar processados as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, a obra ou o material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964

No caso das despesas orçamentárias inscritas em restos a pagar processados, verifica-se que houve o cumprimento de 2, dos 3 estágios da despesa – o empenho e a liquidação, restando pendente apenas o pagamento. Geralmente as despesas que se encontram nessa situação, não devem ser canceladas, uma vez que o fornecedor, quer seja de bens ou serviços, satisfez a obrigação de fazer e a Administração conferiu essa obrigação, ou seja, não poderá deixar de exercer a obrigação de pagar, salvo motivo previsto na legislação pertinente.

4. Despesa De Exercícios Anteriores

Diferentemente do que acontece com os Restos a Pagar, as despesas de exercícios anteriores eram devidas em determinado exercício financeiro e, por algum motivo, não foram sequer empenhadas.

Acontece que em um momento posterior e nos casos em que a lei admitir, quando serão reconhecidos os direitos do credor daquela despesa, o ônus dos recursos correspondentes recairá sobre o orçamento do exercício vigente, que ao reconhecer o direito do credor, a Administração Pública deverá realizar novo empenho, liquidação e pagamento correspondentes.

O art. 37 da Lei nº 4.320/1964 dispõe que as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Desta forma, segundo o MCASP 2021, poderemos identificar as despesas de exercícios anteriores, aquelas despesas que possuam as seguintes características:

a. Despesas que não se tenham processado em época própria, como aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

b. Restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor.

c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Ainda de acordo com o MCASP 2021, o reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico, sendo necessário, no mínimo, as seguintes informações:

a. identificação do credor/favorecido;

b. descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;

c. data de vencimento do compromisso;

d. importância exata a pagar;

e. documentos fiscais comprobatórios;

f. certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;

g. motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.

5. Suprimento de Fundos

Também conhecido como regime de adiantamentos, é aplicável nos casos de despesas expressamente definidas em lei, e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, com a finalidade de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Desta forma, infere-se que o suprimento de fundos é uma excepcionalidade e a sua fundamentação é a mesma utilizada para o chamado “fundo fixo de caixa”, utilizado na contabilidade empresarial, que é a simplificação do processo de pequenas compras.

Observe-se ainda que, pela própria natureza do adiantamento, o servidor, como regra, não poderá realizar gastos relacionados a despesas de capital.

De acordo com o MCASP 2021, o suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um determinado servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento.

Entretanto, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão, não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado.

Segundo o art. 69 da Lei 4.320/64, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entenda-se como sendo aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente.

De acordo com o MCASP 2021, cada ente da Federação deverá regulamentar o seu regime de adiantamento, observando as peculiaridades de seu sistema de controle interno, de forma a garantir a correta aplicação do dinheiro público.

O suprimento de fundos poderá ser utilizado nos seguintes casos:

a. Para atender a despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;

b. Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e

c. Para atender a despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em ato normativo próprio.

Por outro lado, não deverá ser concedido o suprimento de fundos:

a. A responsável por dois suprimentos;

b. A servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;

c. A servidor declarado em alcance, ou seja, aquele que não prestou contas no prazo regulamentar ou o que teve suas contas recusadas ou impugnadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores.

E por fim, vejamos o que diz o Decreto 93.872/86 com relação ao tema:

> Art . 45. Excepcionalmente, a critério do ordenador de despesa e sob sua inteira responsabilidade, poderá ser concedido suprimento de fundos a servidor, sempre precedido do empenho na dotação própria às despesas a realizar, e que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, nos seguintes casos:
>
> I - para atender despesas eventuais, inclusive em viagens e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;
>
> II - quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
>
> III - para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda.
>
> § 1º O suprimento de fundos será contabilizado e incluído nas contas do ordenador como despesa realizada; as restituições, por falta de aplicação, parcial

> ou total, ou aplicação indevida, constituirão anulação de despesa, ou receita orçamentária, se recolhidas após o encerramento do exercício.
>
> § 3º Não se concederá suprimento de fundos:
>
> a) a responsável por dois suprimentos;
>
> b) a servidor que tenha a seu cargo e guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
>
> c) a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e
>
> d) a servidor declarado em alcance.
>
> § 5o As despesas com suprimento de fundos serão efetivadas por meio do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF.

6. Demonstrações Contábeis

A Lei 4.320/64 dedica os arts. 101 a 106 para normatizar e listar os demonstrativos exigidos e, nos anexos da referida lei, existem os modelos para apresentação destes demonstrativos:

Assim sendo, o Art. 101 da lei 4.320/64 estabelece:

> (...) Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais (...)

Podemos entender que os principais objetivos das demonstrações seriam: a exposição ordenada e sistematizada de dados para os Gestores, de modo que estes possam utilizá-los nas tomadas de decisões e a transparência da gestão dos recursos públicos pelas unidades governamentais pelo público em geral, como os contribuintes,

parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, dentre outros.

Em complementação às demonstrações, são apresentadas as Notas Explicativas, que discriminam cada situação ou item nos balanços que mereçam uma atenção especial, de acordo com os critérios da materialidade e da relevância das informações.

O MCASP 2021 afirma que as demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade e que as demonstrações no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização (accountability) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

a. sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;

b. sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;

c. úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;

d. sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e

e. agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários para a continuidade de suas operações, os recursos que podem ser gerados pela continuidade dessas operações e os riscos e as incertezas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

a. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e

b. se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com os requisitos legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

O tema também é abordado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, cujo objetivo é o de estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. E, para o alcance desse objetivo, estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para o seu conteúdo.

O item 21 da NBC TSP 11 prevê quais as demonstrações compõem o conjunto completo de demonstrações contábeis, quais sejam:

(a) balanço patrimonial;

(b) demonstração do resultado;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;

(d) demonstração dos fluxos de caixa;

(e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;

(f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e

(g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.

Assim, conjugando as disposições legais àquelas contidas na NBC TSP 11, compõem o conjunto de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP):

a. Balanço Patrimonial;

b. Demonstração das Variações Patrimoniais;

c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;

d. Demonstração dos Fluxos de Caixa;

e. Balanço Orçamentário;

f. Balanço Financeiro;

g. Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e

h. Informação comparativa com o período anterior.

O MCASP 2021 ressalta que as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de

(a) indicadores de desempenho,

(b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados,

(c) revisões de programas e

(d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

Hoje, o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI realiza, de forma automática, o fechamento de todos os demonstrativos contábeis, entretanto, para a sua utilização como ferramenta de gestão e controle, se faz necessário o entendimento da leitura desses relatórios.

Desta forma, iremos abordar as principais características de cada um desses demonstrativos.

6.1 Balanço Orçamentário (BO)

No Balanço Orçamentário são demonstradas as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou insuficiência de arrecadação. Nele também é demonstrado as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Sendo este demonstrativo elaborado de acordo com o artigo 102 da Lei nº 4.320/1964, e adequado às novas normas de contabilidade, evidencia a previsão da receita e a fixação da despesa, suas respectivas atualizações ocorridas durante o exercício, e as despesas liquidadas e pagas por conta da execução orçamentária.

Segundo o art. 102 da Lei n. 4.320/64: "O Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas".

E complementando essa estrutura, a Resolução CFC nº 1.133/2008, afirma que no Balanço Orçamentário serão evidenciadas as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstra o resultado orçamentário e discrimina:

- as receitas por fonte; e
- as despesas por grupo de natureza.

6.1.1 Estrutura

O anexo 12 da Lei n. 4.320/64 apresenta a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço orçamentário, que, de forma adaptada, poderemos apresentá-lo da seguinte forma:

Quadro 6: Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULO	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receita Corrente Tributárias Contribuições Patrimonial Serviços Etc. Receita de Capital Operações de Crédito Alienação de Bens Amortização de Empréstimos Etc				Crédito Inicial / Suplementar Despesa Corrente Despesa de Capital Crédito Especial Despesa Corrente Despesa de Capital Crédito Extraordinário Despesa Corrente Despesa de Capital			
SOMA				SOMA			
Déficit Corrente				Superávit Corrente			
Déficit de Capital				Superávit de Capital			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Assim, podemos observar que nas colunas da receita, a primeira demonstra os títulos por categoria econômica; a segunda relaciona o montante da receita prevista; a terceira apresenta o total da execução da

receita; e, na quarta, pode ser verificada a diferença existente entre a receita prevista e a executada.

Já no que diz respeito à despesa, na primeira coluna são apresentados os títulos por tipo de crédito e, dentro de cada um, por categoria econômica; a segunda relaciona o montante da despesa fixada; a terceira se refere ao total da despesa executada; e, a quarta, a diferença entre a despesa fixada e a executada.

Assim sendo, o Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

6.1.2 Análise do Balanço Orçamentário

Para o Manual de Demonstrações Contábeis Nacional (2009), a análise do balanço orçamentário tem como principal objetivo preparar os indicadores que irão servir de apoio para a avaliação da gestão orçamentária.

Segundo Motta (2009), o déficit de previsão pode ocorrer em virtude de aprovação de créditos adicionais extraordinários sem indicação de fontes de recursos, fato admitido pela Lei n. 4.320/64. Já o superávit de previsão é incomum ocorrer, mas quando isso ocorre, normalmente, a parcela das receitas que estão previstas em montante superior às despesas fixadas é retirada da Lei de Orçamento.

O somatório das colunas de execução (da receita e da despesa) deve, em tese, também deveriam ser coincidentes, embora, na prática isto dificilmente aconteça, tendo em vista o que ensinam os doutrinadores da área de orçamento, uma vez que defendem o raciocínio de que o resultado esperado no orçamento do Setor Público é o equilíbrio.

Ademais, para o fechamento do balanço, os valores da linha do total devem se apresentar sempre idênticos, quando se compara as colunas

da receita e da despesa, depois de apurados os resultados correntes e de capital.

No balanço orçamentário, além de ser analisado a relação da previsão da receita (primeira coluna) com a fixação da despesa (primeira coluna), também a execução da receita (segunda coluna) deve ser comparada com a execução da despesa (segunda coluna), quando então será apurado o resultado da execução orçamentária, podendo ocorrer superávit se a execução da receita for maior que a realização da despesa, ou déficit se acontecer o inverso.

Os resultados apurados no balanço orçamentário podem ser apresentados da seguinte forma, segundo Motta (2009):

- Superávit – quando a receita arrecadada > que a despesa realizada.
- Déficit – quando a despesa realizada > que a receita arrecadada.
- Equilíbrio – quando a receita arrecadada = a despesa realizada.

Quanto ao resultado do orçamento corrente ou de capital, estes poderão se apresentar:

- Superavitário – quando o total da receita (corrente ou de capital) realizada superar o da despesa (corrente ou de capital) realizada.
- Deficitário – quando o total da despesa (corrente ou de capital) realizada superar o da receita (corrente ou de capital) realizada.

Ao compararmos os valores da previsão da receita com os valores da receita executada poderemos chegar às seguintes situações:

- Insuficiência de Arrecadação – receita prevista > que receita arrecadada, ou
- Excesso de Arrecadação – receita prevista < que receita arrecadada.

Já a relação entre os valores da fixação da despesa e os da despesa executada poderemos nos deparar com uma das seguintes situações:

- Economia de Despesa – Despesa fixada > que despesa realizada.
- Excesso de Despesas – Despesa fixada **<** que despesa realizada.

Esse relatório é de grande importância para os gestores públicos, uma vez que através da sua leitura é possível identificar o quanto da receita foi de fato realizada, bem como a partir da fixação da despesa, o quanto foi empenhado, liquidado e pago.

O que não pode deixar de ser observado também são os demonstrativos de Restos a Pagar Processados e Não Processados, uma vez que através deles poderemos verificar o quanto do orçamento foi inscrito oriundo de exercícios anteriores, do exercício imediatamente anterior, liquidados, pagos e cancelados.

6.2 Balanço Financeiro (BF)

O Balanço Financeiro demonstra as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, combinados com os saldos de caixa do exercício anterior e os saldos do exercício, que serão transferidos para o início do exercício seguinte.

No Balanço Financeiro as despesas vinculadas são apresentadas pela sua classificação funcional, ou seja, segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder

basicamente à indagação "em que área" de ação governamental a despesa será realizada.

6.2.1 Estrutura

De acordo com a estrutura definida pela Lei n. 4.320/64, o balanço financeiro é formado por duas colunas denominadas de receita (ingressos) e despesa (dispêndios). Essas duas colunas se igualam com a inclusão dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e dos saldos de disponibilidades que passam para o exercício seguinte.

Quadro 7: Receitas x Despesas

RECEITAS (INGRESSOS)		DESPESAS (DISPÊNDIOS)	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	$	DESPESA ORÇAMENTÁRIA	$
RECEITA EXTRAORÇAMENTÁRIA	$	DESPESA EXTRAORÇAMENTÁRIA	$
DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO ANTERIOR	$	DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO SEGUINTE	$
TOTAL	$	TOTAL	$

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

No balanço financeiro, as Receitas Orçamentárias são classificadas em Ordinárias e Vinculadas.

As Receitas Ordinárias compreendem as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atenderem a quaisquer finalidades.

Já as Receitas Vinculadas compreendem as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com a sua origem.

A identificação das vinculações pode ser feita por meio do mecanismo fonte/destinação de recursos, uma vez que indicam como são financiadas as despesas orçamentárias, atendendo sua destinação legal.

Consoante o anexo 13 da Lei n. 4.320/64, podemos observar que a coluna da receita é desmembrada da seguinte forma:

- Orçamentária.
- Extraorçamentária.
- Saldo Disponível do Exercício Anterior.

Ao passo que a coluna da despesa é dividida da seguinte forma:

- Orçamentária.
- Extraorçamentária.
- Saldo Disponível para o Exercício Seguinte.

Assim, podemos entender que:

- A receita orçamentária será computada pelos valores efetivamente arrecadados.
- A despesa orçamentária será informada pelos valores realizados.

6.2.2 Análise

Para Motta (2009), o balanço financeiro deve demonstrar todos os recursos financeiros que ingressaram no órgão e os que foram desembolsados por ele, ou seja, levando-se em consideração o saldo inicial, deveremos adicionar as entradas de numerário do exercício atual sob a forma de receita orçamentária e ingressos extraorçamentários; e diminuir as saídas de numerário do exercício atual sob a forma de

despesa orçamentária e dispêndios extraorçamentários, chegando ao saldo final ou atual.

Resultado Financeiro:

- disponível atual (DAt) – disponível anterior (DAnt); ou
- ingressos orçamentários + ingressos extraorçamentários – dispêndios orçamentários – dispêndios extraorçamentários.

Ou seja, teremos:

- Resultado Positivo: ingressos > dispêndios ou DAt > DAnt;
- Resultado Negativo: ingressos < dispêndios ou DAt < DAnt.

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

Para o MCASP 2021, 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, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

A fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as estruturas das demonstrações contábeis contidas

nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012.

Desta forma, de modo a atender às determinações legais e às normas contábeis vigentes, atualmente o Balanço Patrimonial é composto por:

a. Quadro Principal;

b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;

c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e

d. Quadro do Superavit / Deficit Financeiro.

De acordo com o caput do artigo 105 da Lei n. 4.320/64, o Balanço Patrimonial deverá apresentar as seguintes contas:

I – O Ativo Financeiro;

II – O Ativo Permanente;

III – O Passivo Financeiro;

IV – O Passivo Permanente;

V – O Saldo Patrimonial; e

VI – As Contas de Compensação.

6.3.1 Estrutura

A Lei nº 4.320/64, em seu anexo 14, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço patrimonial:

Quadro 8: apresentação do balanço patrimonial

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULO	Valor		Valor
Ativo Financeiro (AF)	$	Passivo Financeiro (PF)	$
Ativo Permanente (AP)	$	Passivo Permanente (PP)	$
Ativo Real (AR = AF + AP)	$	Passivo Real (PR = PF + PP)	$
Saldo Patrimonial:	$	Saldo Patrimonial:	$
Passivo Real Descoberto (PRD = PR > AR)	$	Ativo Real Líquido (ARL = AR > PR)	$
Ativo Compensado (AC)	$	Passivo Compensado (PC)	$
ATIVO TOTAL (AR + PRD + AC)	$	**PASSIVO TOTAL (PR + ARL + PC)**	$

Fonte: Brasil (1964)

6.3.2 Análise

Para Motta (2009), a análise do balanço patrimonial tem como principal objetivo a preparação dos indicadores que irão servir de suporte para a avaliação da gestão do patrimônio.

O ativo financeiro conterá os numerários cuja realização não dependa de autorização orçamentária, estando representado pelos valores disponíveis e outros que representem o realizável a curto prazo, tais como: adiantamento salário família, auxílio natalidade etc.

Por outro lado, no passivo financeiro, que compreenderá os compromissos cujo pagamento não dependa de autorização orçamentária, poderá ser encontrada a chamada dívida flutuante que, de acordo com o artigo 92 da Lei n. 4.320/64, será composta por: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos de tesouraria.

O passivo financeiro deverá conter ainda os compromissos originários do orçamento da despesa empenhada e não paga:

- restos a pagar processados;
- restos a pagar não processados; e

- serviços da dívida a pagar (amortização do principal a pagar, juros a pagar etc.).

Outrossim, também podem-se encontrar no passivo financeiro os compromissos de origem extraorçamentária, ou seja, aqueles que surgem independentemente da Lei do Orçamento, denominados depósitos:

- consignações da folha de pagamento de pessoal;
- retenções nos pagamentos a terceiros; e
- depósitos em dinheiro efetuados por terceiros, que geram compromissos financeiros, uma vez que esses valores tiveram a sua contrapartida no ativo financeiro, por ocasião do seu ingresso.

Motta (2009) ainda afirma que atualmente, os balanços patrimoniais apresentados pelos sistemas do governo possuem algumas peculiaridades ou inovações, como por exemplo: o ativo ser composto pelo ativo financeiro e não financeiro; a soma do ativo financeiro com o ativo não financeiro resultar no ativo real; no ativo financeiro serem localizadas as contas representativas de valores realizáveis que compõem o sistema financeiro; no ativo não financeiro estarem situadas as demais contas chamadas patrimoniais representativas de valores a receber e de bens e o ativo compensado ser destacado logo após o ativo real.

Por outro lado, o passivo ser composto de passivo financeiro e não financeiro; a soma do passivo financeiro com o passivo não financeiro resultar no passivo real; no passivo financeiro serem localizadas as contas representativas de valores exigíveis que compõem o sistema financeiro; no passivo não financeiro estarem situadas as demais contas patrimoniais representativas de valores a pagar; o passivo compensado ser destacado logo após o patrimônio líquido, que será apurado pela

comparação dos totais de ativo real e passivo real; a diferença, seja positiva ou negativa, aparecendo no lado do passivo, à semelhança da estrutura do balanço patrimonial definido pela Lei das Sociedades Anônimas.

O principal indicador do balanço patrimonial para os entes públicos é o que mede o superávit financeiro, fonte de recursos financeiros livres para abertura de créditos adicionais:

Superávit Financeiro = ativo financeiro – passivo financeiro

6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

Segundo o art. 104 da Lei 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

A sua elaboração tem por base as contas contábeis do modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas – VPD) e 4 (variações patrimoniais aumentativas – VPA).

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas, sendo as primeiras decorrentes das transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, enquanto que as últimas decorrem das transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial de determinado período será apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passará a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.

De acordo a NBC TSP, a demonstração do resultado (aqui denominada demonstração das variações patrimoniais – DVP) deverá incluir itens que apresentem os seguintes valores do período contábil:

a. receita, correspondente às variações patrimoniais aumentativas;

b. despesa, correspondente às variações patrimoniais diminutivas;

c. parcela do resultado de coligadas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;

d. ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e

e. resultado do período.

6.4.1 Estrutura

O anexo 15 da Lei n. 4.320/64, estabeleceu a estrutura que deverá ser seguida na apresentação da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para Motta (2009), a Demonstração das Variações Patrimoniais é composta por duas seções: as Variações Ativas e as Variações Passivas, distribuídas entre as resultantes da execução orçamentária e as que são [independentes da execução orçamentária, conforme aquele anexo da Lei n. 4.320/64.

Cada uma dessas seções (colunas) será desdobrada da seguinte forma:

- Resultantes da Execução Orçamentária: receitas e despesas orçamentárias e mutações patrimoniais da despesa (mutações ativas) e da receita (mutações passivas).
- Independentes da Execução Orçamentária (superveniências e insubsistências ativas e passivas).
- Resultado Patrimonial (déficit ou superávit patrimonial).

Quadro 9: demonstração das variações patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
VARIAÇÕES ATIVAS	**VARIAÇÕES PASSIVAS**
Resultantes do Orçamento	**Resultantes do Orçamento**
- Receita Corrente	- Despesa Corrente
- Receita de Capital	- Despesa de Capital
- Mutações Patrimoniais Ativas	- Mutações Patrimoniais Passivas
Independentes do Orçamento	**Independentes do Orçamento**
- Inscrição da Dívida Ativa	- Doações de Bens
- Perdão de Dívidas Passivas	- Encampação de Dívidas Passivas
- Soma das Variações Ativas	- Soma das Variações Passivas
Resultado Patrimonial	**Resultado Patrimonial**
- Déficit	- Superávit
TOTAL	**TOTAL**

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

6.4.2 Análise

Atualmente, em virtude da evolução ocorrida na área pública com a implementação de novos procedimentos e conceitos, proporcionada pela utilização de sistemas de informação, encontramos outros conteúdos na

demonstração das variações patrimoniais, que não foram previstos na Lei n. 4.320/64, os quais destaca Motta (2009):

- **Variações ativas:**

➢ Orçamentárias: Receitas orçamentárias, Interferências ativas (transferências financeiras recebidas) e Mutações ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da despesa.

➢ Extraorçamentárias: Receitas extraorçamentárias, Interferências ativas (transferências financeiras e patrimoniais recebidas) e Acréscimos patrimoniais decorrentes de incorporação de bens e direitos e desincorporação de obrigações.

- **Variações passivas:**

➢ Orçamentárias: Despesas orçamentárias, Interferências passivas (transferências financeiras concedidas) e Mutações passivas de bens, direitos e obrigações decorrentes da receita.

➢ Extraorçamentárias: Despesas extraorçamentárias, Interferências passivas (transferências financeiras e patrimoniais concedidas) e Decréscimos patrimoniais decorrentes de desincorporação de bens e direitos e incorporação de obrigações.

Os aumentos de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo também são conhecidos como superveniência do ativo; ao passo que os aumentos de valores representativos de passivo são conhecidos como superveniência do passivo.

Por outro lado, a diminuição de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo é denominada de insubsistência passiva ou insubsistência do ativo, entretanto, a diminuição de valores

representativos de passivo é denominada de insubsistência ativa ou insubsistência do passivo.

As variações quantitativas são decorrentes de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, ao passo que, as variações qualitativas são decorrentes de transações que não afetam o patrimônio líquido, mesmo que tenham a composição dos elementos patrimoniais alterada.

6.5 Demonstração do Fluxo De Caixa (DFC)

Por intermédio da NBC T 16.6 foram introduzidas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, tornando-se adicionais àquelas exigidas pela Lei n. 4.320/64.

Para Motta (2009), a Demonstração dos Fluxos de Caixa demonstra as entradas e saídas de caixa, nos seguintes fluxos:

- das operações;
- dos investimentos; e
- dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações é compreendido pelos ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, bem como pelos desembolsos relacionados com a ação pública e demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou de financiamento.

Por outro lado, no fluxo de caixa dos investimentos estão incluídos 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.

Já o fluxo de caixa dos financiamentos apresenta os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e dos financiamentos.

De acordo com o MCASP 2021, a DFC identificará:

a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;

b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e

c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados. Tais informações serão úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações para prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

6.6 Demonstração Do Resultado Econômico

Para Motta (2009), a Demonstração do Resultado Econômico demonstra o resultado econômico de ações e deve ser elaborada considerando a sua interligação com o sistema de custos e apresentar a seguinte estrutura:

- receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- resultado econômico apurado.

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade. Já o custo de oportunidade seria o valor que será desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

6.7 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)

De acordo com o MCASP 2021, a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido evidenciará a evolução do patrimônio líquido da entidade durante determinado período de tempo.

A alteração total no patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

A DMPL somente é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação. Ademais, é importante frisar que a DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Considerações finais

Este caderno teve por objetivo conduzir os estudos em relação à Contabilidade Pública, a partir da sua origem como Ciência Social.

É importante frisar que a Contabilidade aplicada ao setor público engloba toda a operacionalização da execução orçamentária e financeira nos entes públicos, seja na Administração Direta como na Indireta.

Neste caderno, pudemos estudar a Contabilidade Pública e alguns de seus principais conceitos, como: definição, objeto, objetivos e campo de aplicação. Esses conceitos básicos servem de alicerce ao mesmo tempo em que são imprescindíveis para que possamos ter um bom entendimento do funcionamento da contabilidade.

Observamos também quais as principais características da Receita, desde a sua concepção, passando pelas classificações doutrinárias e legais e finalizando nos seus estágios – da sua previsão ao seu recolhimento que é realizado pelo contribuinte.

Por outro lado, a despesa pública foi conceituada e classificada qualitativa e quantitativamente onde pudemos entender como chegamos a um Programa de Trabalho ou a Natureza da Despesa. Vimos ainda os estágios que compõem a despesa pública, desde a sua fixação até a concretização do pagamento aos fornecedores e prestadores de serviço.

Vimos ainda o que são e como se divide a inscrição dos Restos a Pagar e das Despesas de Exercícios Anteriores, bem como o que abrange e como funciona o Suprimento de Fundos.

Por último e não menos importante, pudemos abordar as principais características das Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público acompanhadas de suas estruturas e possíveis análises a serem realizadas.

Desta forma, esperamos que esse material possa contribuir para o desenvolvimento de uma boa gestão com a aplicação dos escassos recursos de forma a otimizar o funcionamento da máquina pública.

Referências

BRASIL. **Constituição República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 2 fev. 2022.

BRASIL. **Lei n.4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 31 jan. 2022.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL**. Lei 13.971, de 27 de dezembro de 2019.** Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13971.htm. Acesso em: 8 fev. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão** fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 6 fev. 2022.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento 2022**. Versão 2021. Brasília, 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Disponível em: https://www.fnde.gov.br/index.php/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/item/3474-portaria-mpog-n%C2%BA-42-de-14-de-abril-de-1999. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria n. 438, de 12 de julho de 2012**. Aprova a alteração dos 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) e nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, revoga a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, e dá outras providências.. Disponível em: https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/portarias. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia/Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento/Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Conjunta STN/SOF/ME n. 103, de 5 de outubro de 2021.** Divulga a Portaria Conjunta STN/SOF no 163, de 4 de maio de 2001, atualizada, e revoga os atos que menciona. Disponível em: https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/portarias. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia/Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento/Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: https://www.gov.br/economia/ptbr/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.

Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico. Acesso em: 5 fev. 2022.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Ed. 9, Brasília: STN, 2021. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade> Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações Contábeis Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.** 9 ed. Brasília. Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2021.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Orçamento Público: planejamento, elaboração e controle**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FURTADO, F. **Administração Financeira e Orçamentária para Concursos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafe e Siafen).** 3. ed. 2. Reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Publico**. Brasília: autor-editor, 2009.

NASCIMENTO, L. do; CHERMAN, B. **Contabilidade Pública**. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

BRASIL. **LEI 13.146, de 06 de julho de 2015.** Disponível neste link. Acesso em 20/Dez/2018.