



# Noções de Contabilidade Pública

*Carlos Alberto de Ávila*

*Ciro Bächtold*

*Sérgio de Jesus Vieira*



**INSTITUTO FEDERAL  
PARANÁ**  
Educação a Distância

**Curitiba-PR  
2011**

**Presidência da República Federativa do Brasil**

**Ministério da Educação**

**Secretaria de Educação a Distância**

© INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA - PARANÁ -  
EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Este Caderno foi elaborado pelo Instituto Federal do Paraná para o Sistema Escola  
Técnica Aberta do Brasil - e-Tec Brasil.

Prof. Irineu Mario Colombo  
**Reitor**

Profª. Mara Chistina Vilas Boas  
**Chefe de Gabinete**

Prof. Ezequiel Westphal  
**Pró-Reitoria de Ensino - PROENS**

Prof. Gilmar José Ferreira dos Santos  
**Pró-Reitoria de Administração - PROAD**

Prof. Paulo Tetuo Yamamoto  
**Pró-Reitoria de Extensão, Pesquisa e Inovação -  
PROEPI**

Neide Alves  
**Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas e Assuntos  
Estudantis - PROGEPE**

Prof. Carlos Alberto de Ávila  
**Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento  
Institucional - PROPLADI**

Prof. José Carlos Ciccarino  
**Diretor Geral de Educação a Distância**

Prof. Ricardo Herrera  
**Diretor Administrativo e Financeiro de  
Educação a Distância**

Profª Mércia Freire Rocha Cordeiro Machado  
**Diretora de Ensino de Educação a Distância**

Profª Cristina Maria Ayroza  
**Coordenadora Pedagógica de Educação a  
Distância**

Profª Marcia Denise Gomes Machado Carlini  
**Coordenadora do Curso**

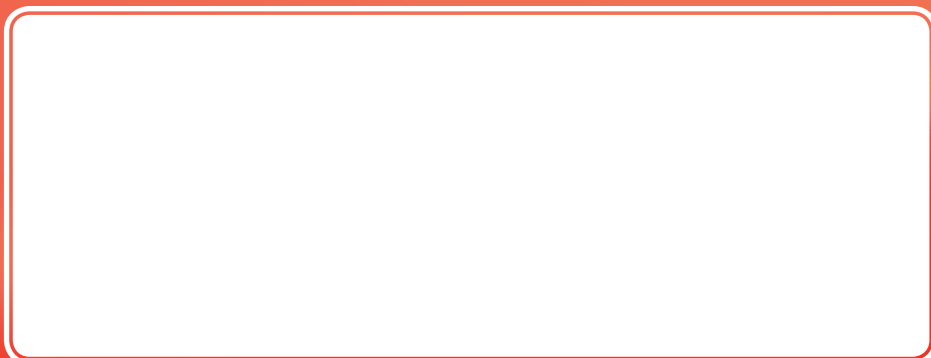
Adriana Valore de Sousa Bello  
Fabio Decker  
Karmel Louise Schultz  
Katia Ferreira  
Suelem Sousa Santana de Freitas  
**Assistência Pedagógica**

Profª Ester dos Santos Oliveira  
Idamara Lobo Dias  
**Revisão Editorial**

Flávia Terezinha Vianna da Silva  
**Diagramação**

e-Tec/MEC  
**Projeto Gráfico**

**Catálogo na fonte pela Biblioteca do Instituto Federal de Educação,  
Ciência e Tecnologia - Paraná**



# Apresentação e-Tec Brasil

Prezado estudante,

Bem-vindo ao e-Tec Brasil!

Você faz parte de uma rede nacional pública de ensino, a Escola Técnica Aberta do Brasil, instituída pelo Decreto nº 6.301, de 12 de dezembro 2007, com o objetivo de democratizar o acesso ao ensino técnico público, na modalidade a distância. O programa é resultado de uma parceria entre o Ministério da Educação, por meio das Secretarias de Educação a Distância (SEED) e de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC), as universidades e escolas técnicas estaduais e federais.

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

O e-Tec Brasil leva os cursos técnicos a locais distantes das instituições de ensino e para a periferia das grandes cidades, incentivando os jovens a concluir o ensino médio. Os cursos são ofertados pelas instituições públicas de ensino e o atendimento ao estudante é realizado em escolas-polo integrantes das redes públicas municipais e estaduais.

O Ministério da Educação, as instituições públicas de ensino técnico, seus servidores técnicos e professores acreditam que uma educação profissional qualificada – integradora do ensino médio e educação técnica, – é capaz de promover o cidadão com capacidades para produzir, mas também com autonomia diante das diferentes dimensões da realidade: cultural, social, familiar, esportiva, política e ética.

Nós acreditamos em você!

Desejamos sucesso na sua formação profissional!

Ministério da Educação  
Janeiro de 2010

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



# Indicação de ícones

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



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



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



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



**Mídias integradas:** sempre que se desejar que os estudantes desenvolvam atividades empregando diferentes mídias: vídeos, filmes, jornais, ambiente AVEA e outras.



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



# Sumário

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Palavra dos professores-autores</b> .....                       | <b>11</b> |
| <b>Aula 01 – História e contextualização</b> .....                 | <b>13</b> |
| 1.1 Evolução histórica da contabilidade.....                       | 13        |
| 1.2 Conceito de contabilidade.....                                 | 14        |
| 1.3 Definição de patrimônio.....                                   | 14        |
| 1.4 Aspectos qualitativos e quantitativos.....                     | 15        |
| 1.5 Resumo do patrimônio.....                                      | 16        |
| 1.6 Elementos de resultado.....                                    | 16        |
| 1.7 Conta.....   | 17        |
| 1.8 O pai da contabilidade.....                                    | 18        |
| 1.9 Noções de débito e crédito.....                                | 19        |
| <b>Aula 02 – Contabilidade pública no Brasil</b> .....             | <b>23</b> |
| 2.1 Contabilidade Pública no Brasil.....                           | 23        |
| <b>Aula 03 – Objetivo da contabilidade pública no Brasil</b> ..... | <b>29</b> |
| 3.1. Objeto da contabilidade pública.....                          | 29        |
| 3.2 Campo de aplicação.....  | 31        |
| 3.3. Regimes contábeis da contabilidade pública.....               | 33        |
| 3.4. Formalidades do registro contábil.....                        | 34        |
| <b>Aula 04 – Plano de contas</b> .....                             | <b>39</b> |
| 4.1 Plano de contas.....   | 39        |
| 4.2. Estrutura do plano de contas.....                             | 42        |
| <b>Aula 05 – Orçamento público</b> .....                           | <b>45</b> |
| 5.1 Orçamento público.....   | 45        |
| 5.2 Classificação do orçamento público.....                        | 47        |
| 5.3 Plano plurianual.....  | 47        |
| 5.4. Lei de diretrizes orçamentárias.....                          | 47        |
| <b>Aula 06 – Ciclo orçamentário</b> .....                          | <b>51</b> |
| 6.1 Ciclo orçamentário.....  | 51        |
| 6.2 Elaboração da proposta.....                                    | 52        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Aula 07 – Receita pública</b> .....  | <b>59</b> |
| 7.1 Receita pública.....  | 59        |
| 7.2. Classificação da receita pública.....                                    | 60        |
| 7.3 Receitas orçamentárias.....   | 60        |
| <b>Aula 08 – Receitas correntes</b> .....                                     | <b>63</b> |
| 8.1 Receitas correntes.....   | 63        |
| <b>Aula 09 – Receita de capital</b> .....                                     | <b>67</b> |
| 9.1 Receitas de capital.....  | 67        |
| 9.2 Destinação ou fonte de recursos.....                                      | 68        |
| <b>Aula 10 – Outras classificações da receita orçamentária</b> .....          | <b>71</b> |
| 10.1 Classificação por grupos.....  | 71        |
| 10.2 Classificação quanto à afetação do patrimônio.....                       | 72        |
| 10.3 Classificação quanto à coercitividade.....                               | 72        |
| <b>Aula 11 – Codificação da receita orçamentária</b> .....                    | <b>75</b> |
| 11.1 Codificação.....   | 75        |
| 11.2 Estágio da receita pública.....  | 76        |
| 11.3 Receita extra-orçamentária.....  | 80        |
| <b>Aula 12 – Despesas públicas</b> .....                                      | <b>81</b> |
| 12.1 Despesa pública.....   | 81        |
| 12.2 Classificação da despesa pública.....                                    | 81        |
| 12.3 Classificações da despesa orçamentária.....                              | 82        |
| 12.4 Identificador de Uso – IDUSO.....  | 86        |
| 12.5 Identificador de Doação e<br>de Operação de Crédito – IDOC.....          | 87        |
| 12.6 Classificação da despesa por<br>identificador de resultado primário..... | 87        |
| <b>Aula 13 – Classificação econômica da despesa orçamentária</b> .....        | <b>89</b> |
| 13.1 Classificação econômica.....   | 89        |
| 13.2 Classificação da natureza da despesa.....                                | 90        |
| 13.3 Modalidade de Aplicação.....   | 90        |
| 13.4 Classificação segundo o elemento da despesa.....                         | 90        |
| 13.5 Fontes de recursos da despesa orçamentária.....                          | 92        |



|   |            |
|---|------------|
| <b>Aula 14 – Estágios da despesa pública</b> .....  | <b>95</b>  |
| 14.1 Etapas da despesa pública.....   | 95         |
| <b>Aula 15 – Restos a pagar, créditos adicionais e dívida pública</b> .....                     | <b>103</b> |
| 15.1 Restos a pagar.....  | 103        |
| 15.2 Créditos adicionais.....   | 103        |
| 15.3 Dívida pública.....  | 105        |
| <b>Aula 16 – Sistema contábil e subsistemas no setor público</b> .....                          | <b>109</b> |
| 16.1 Sistema contábil.....  | 109        |
| 16.2 Passos para lançamentos na contabilidade pública.....                                      | 110        |
| <b>Aula 17 – Demonstrações contábeis de acordo com a Lei n. 4.320/64</b> .....                  | <b>113</b> |
| 17.1 Balanço orçamentário.....  | 113        |
| <b>Aula 18 – Balanço financeiro e balanço patrimonial</b> .....                                 | <b>121</b> |
| 18.1 Balanço financeiro.....  | 121        |
| 18.2 Balanço patrimonial.....   | 126        |
| <b>Aula 19 – Demonstração das variações patrimoniais</b> .....                                  | <b>135</b> |
| 19.1 Variações patrimoniais.....  | 135        |
| 19.2 Outras demonstrações.....  | 140        |
| 19.3 Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) .....                                   | 144        |
| 19.4 Relatório de Gestão Fiscal (RGF).....  | 146        |
| <b>Aula 20 – SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal</b> ..... | <b>149</b> |
| 20.1 O SIAFI.....   | 149        |
| 20.2 SIAFEM.....  | 152        |
| 20.3 SIM – Sistema de Informações Municipais.....   | 152        |
| <b>Referências</b> .....  | <b>157</b> |
| <b>Atividades autoinstrutivas</b> .....   | <b>161</b> |
| <b>Currículo dos professores-autores</b> .....  | <b>179</b> |



# Palavra dos professores-autores

A contabilidade constitui um dos conhecimentos mais antigos de que se tem notícia. Surgiu da necessidade de controle das posses e riquezas, ou seja, do patrimônio. Há a hipótese de que a contabilidade tenha surgido antes da escrita, dado a sua importância para o homem.

A importância deste ramo do conhecimento para o progresso dos negócios é indiscutível. Não se pode imaginar uma entidade, pública ou privada, detentora de patrimônio e desprovida de contabilidade. Pois através de aplicação de técnicas próprias da contabilidade, é possível controlar o quanto a entidade tem para receber e a pagar, o valor dos seus bens, enfim todas as variações ocorridas nos elementos componentes do patrimônio durante um período determinado.

A Contabilidade quando aplicada às empresas em geral é denominada Contabilidade Geral ou Financeira; quando aplicada a um ramo específico de negócios recebe denominação própria, por exemplo, quando registra os dados específicos relativos às indústrias é chamada Contabilidade Industrial.

Dentre esses ramos da Contabilidade encontramos a Contabilidade Pública que se ocupa do registro das alterações ocorridas no Orçamento e no Patrimônio das entidades públicas. Este ramo da Contabilidade tem características próprias que a tornam mais complexa.

Com o avanço da legislação voltada para a transparência das informações relacionadas à Gestão Pública, e o conseqüente aprimoramento dos mecanismos de controle, a Contabilidade Pública assumiu importância especial.

Para o entendimento dos ramos específicos da Contabilidade faz-se necessário primeiramente o conhecimento de noções básicas da Contabilidade Geral.

Procuramos distribuir o programa em ordem seqüencial de assuntos, de forma a facilitar o aprendizado, sendo que cada assunto torna-se importante para o entendimento da contabilidade pública.

Não pretendemos, e nem seria possível dentro dos limites de um trabalho deste porte, esgotar todos os temas relacionados ao ensino da Contabilidade Pública, mas nos propomos a abordar os aspectos mínimos necessários para compreender a linguagem orçamentária e contábil, tão importantes dentro da gestão pública.

Esperamos alcançar os objetivos.

Autores

*Prof. Carlos Alberto de Ávila*

*Prof. Ciro Bächtold*

*Prof. Sérgio de Jesus Vieira*

# Aula 01 – História e contextualização

O que é a contabilidade? Como surgiu? Para que serve?

Nesta aula vamos abordar sua evolução histórica seus conceitos e definições. Veremos também algumas definições e considerações sobre o patrimônio público. E conhecermos o pai da contabilidade e seu “Método das Partidas Dobradas”.

Vamos lá!

## 1.1 Evolução histórica da contabilidade

A contabilidade constitui um dos conhecimentos mais antigos da humanidade e surgiu em função da necessidade que o ser humano tem de controlar suas posses e riquezas, ou seja, seu patrimônio. É tão antiga quanto à própria humanidade. Há inclusive, hipóteses de que a contabilidade tenha surgido antes mesmo da escrita e até que tenha sido base para o surgimento desta. (ÁVILA, 2006)

Portanto, a contabilidade nasceu com o objetivo principal de controlar o patrimônio.

Em termos históricos, registros indicam que a ciência contábil praticamente surgiu com o advento da civilização. Com a sedentarização da humanidade e a descoberta da capacidade do homem de armazenar bens, nasceu a necessidade de controle desses bens. Há evidências históricas de registro contábeis nas civilizações dos sumérios, babilônios, assírios, egípcios, hebreus, gregos etc. (PADOVEZE, 2008)

O livro bíblico de Jó, considerado por muitos estudiosos como o mais antigo da bíblia, relata a respeito do patrimônio do personagem chamado Jó, observe:

Possuía sete mil ovelhas, três mil camelos, quinhentas juntas de bois, e quinhentas jumentas; era também mui numeroso o pessoal ao seu serviço, de maneira que este homem era o maior de todos os do Oriente.  
(Jó 1:3 Bíblia Sagrada)

## 1.2 Conceito de contabilidade

A Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa. (RIBEIRO, 2003, p. 19)

É a ciência que estuda e pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza econômica. (FRANCO, 2000)

## 1.3 Definição de patrimônio

Com a evolução das relações comerciais, juntou-se ao patrimônio também os direitos e as obrigações. Assim, o patrimônio é o conjunto dos bens, direitos e as obrigações. E o Patrimônio Líquido é a diferença entre os valores positivos (bens mais direitos) menos os valores negativos (obrigações).

### Vamos fazer uma breve consideração sobre a composição do Patrimônio Público.

a) **Bens** – são coisas capazes de satisfazer uma necessidade e suscetíveis de avaliação econômica e podem ser destinados para: uso, troca ou venda.

De acordo com o modelo de Balanço Previsto na Lei n. 4.320/64, dividem-se em:

- **Bens Móveis** – aqueles que por natureza ou por destino, podem ser removidos de um lugar para outro sem perda de sua forma ou substância. Ex.: móveis e utensílios, semoventes, veículos, etc.
- **Bens Imóveis** – são aqueles que não podem ser removidos de um lugar para outro sem perda de sua forma ou substância. Ex.: terras, edificações, fazendas, etc.
- **Bens de Natureza Industrial** – são os bens móveis e imóveis aplicados em atividades produtivas industriais, agrícolas e pecuárias. Ex.: terras, edificações, móveis e utensílios, etc.
- **Bens em Processo de Aquisição** – são aqueles bens que foram adquiridos, mas ainda não foram incorporados ao Patrimônio Público. Ex.: Construções em andamento, bens adquiridos e ainda não instalados.
- **Valores** – são bens da entidade pública tais como: ações de sociedades ou companhias, títulos da dívida pública, jóias, moedas e outros.
- **Diversos** – são bens que não foi possível classificá-los em um dos itens anteriores.

- b) Direitos** – são os valores que a entidade tem a receber. No nosso caso são os Créditos. Esses direitos a receber representam receita lançada e não arrecadada no exercício, saldos em bancos, devedores diversos e devedores por empréstimos. São os elementos que representam os bens que estão em poder de terceiros. Geralmente aparecem acompanhados de uma expressão: “a receber”, “a compensar”, a “recuperar”, “a creditar”, ou outra similar, indicando a promessa de recebimento ou que permita recuperar parte do bem transferido.
- c) Obrigações** – são os compromissos que o órgão tem a pagar, e no nosso exemplo estão representados pelo:
- Passivo Financeiro que representam as obrigações exigíveis, normalmente, a curto prazo (cujo pagamento independe de autorização orçamentária) tratadas como Dívida Flutuante, composto pelos Restos a Pagar, Serviços da Dívida a Pagar, Depósitos e Débitos de Tesouraria; e
  - Passivo Permanente compreende as dívidas fundadas (compromisso de longo prazo garantidas por títulos emitidos pelo governo ou contratos) e outras que dependam de autorização legislativa.

São os elementos que representam as dívidas com terceiros. Geralmente aparecem acompanhadas de uma expressão: “a pagar”, “a recolher”, “passivos”, “a liquidar” ou outra similar.

## 1.4 Aspectos qualitativos e quantitativos

No relato apresentado acima, sobre o patrimônio de Jó, você saberia precisar ou estimar a riqueza deste personagem?

Para que possamos avaliar corretamente um patrimônio e suas variações é necessário que os elementos que compõem este patrimônio apresentem:

- 1. Aspecto qualitativo:** Busca atribuir ao elemento do patrimônio um nome que o identifique e dê a clara interpretação do que está registrado, em linguagem simples é dar nome ao elemento.  
Ex: Veículos, disponibilidades, e muitos outros.
- 2. Aspecto quantitativo:** Observa em que quantidade este elemento aparece e também o seu valor monetário;  
Ex: Veículos R\$20.000,00, Disponibilidades R\$110.000,00.

**Bens – São os elementos patrimoniais que representam 3.**

## 1.5 Resumo do patrimônio

**Patrimônio** = Bens, Direitos e Obrigações;  
Bens + Direitos – São os elementos positivos (+).  
Obrigações – São os elementos negativos (-).

**Patrimônio Líquido** = A diferença entre os valores positivos e negativos,  
PL = Bens + Direitos - Obrigações.

### Representação gráfica do Patrimônio

| Patrimônio            |                     |
|-----------------------|---------------------|
| ATIVO                 | PASSIVO             |
| Bens<br>+<br>Direitos | Obrigações<br>----- |
|                       | Patrimônio Líquido  |

**Ativo** – representa os valores positivos do patrimônio (bens + direitos)

**Passivo** – representa os elementos negativos do patrimônio (obrigações)

**O Patrimônio Líquido** – está representado no lado do passivo, para haver o equilíbrio, aí o nome de Balanço Patrimonial.

Durante o exercício o patrimônio poderá aumentar ou diminuir, dependendo da movimentação que irá ocorrer com os elementos que compõem este patrimônio e também pelas atividades realizadas que poderão produzir receitas ou despesas que afetam no patrimônio positiva ou negativamente.

## 1.6 Elementos de resultado

São os elementos representados pelas receitas e despesas que no final do exercício apontarão o resultado que poderá ser positivo: lucro (chamado de superávit na contabilidade pública) ou prejuízo (chamado déficit na contabilidade pública).

- **Receita** – É o ingresso de recursos financeiros que poderá ser proveniente da venda de bens, prestação de serviços e no caso da administração pública também pelo poder de império na constituição de créditos tributários; Ex.: Receita tributária, receita com vendas, entre outras.
- **Despesa** – É caracterizada pelo consumo de bens ou serviços, ou ainda pela saída de recursos financeiros sem a contrapartida da aquisição de um bem. Ex.: Diárias, conta de energia, salário do mês, depreciação, entre outras.



- **Resultado do Exercício** – É a diferença entre as Receitas e despesas. Será positivo (lucro/superávit) quando as receitas forem maiores que as despesas ou negativo (prejuízo/déficit) quando as receitas forem menores do que as despesas.

O resultado do exercício deverá ser incorporado ao patrimônio, aumentando-o quando houve lucro/superávit ou diminuindo-o quando houve prejuízo/déficit.

## Representação gráfica da Demonstração do Resultado do Exercício

### Demonstração do Resultado do Exercício

Receitas (+)

Despesas (-)

= Lucro (superávit) ou Prejuízo (déficit) líquido do exercício

## 1.7 Conta

É o nome técnico utilizado para registrar os elementos levando em consideração seus aspectos qualitativos e quantitativos. Simplificando, é como se todos os elementos dentro da contabilidade tivessem um endereço, sempre que formos movimentar um elemento faremos registro neste endereço que recebe o nome de conta, alterando o saldo deste elemento.

A Conta é o título representativo da composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exigindo por isso controle contábil específico.

As Contas são agrupadas segundo suas funções, possibilitando:

- a) identificar, classificar e efetuar a escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, dos atos e fatos de gestão, de maneira, uniforme e sistematizada;
- b) conhecer a situação dos responsáveis que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados a uma gestão;
- c) determinar os custos dos serviços industriais;

- d) acompanhar e controlar a execução orçamentária, evidenciando a receita prevista, lançada, realizada e a realizar, bem como a despesa autorizada, empenhada, realizada e as dotações disponíveis;
- e) elaborar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, a Demonstração das Variações e dos Resultados;
- f) conhecer a composição e situação do patrimônio analisado;
- g) analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros;
- h) individualizar os devedores e credores, com a especificação necessária ao controle contábil do direito ou o obrigação; e
- i) controlar contabilmente os direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos de interesse da gestão.

Fonte: [www.manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br)

## 1.8 O pai da contabilidade



Figura 1.1: Luca Pacioli

Fonte: <http://tipografos.net/historia/lucapacioli.jpg>

A Ciência Contábil está em constante mudança, adaptando-se para espelhar a realidade do patrimônio das organizações. É considerado o **pai** ou patrono **da contabilidade**, como preferem alguns, o Frei italiano **Luca Paciolo**, que em 1494 escreveu o livro denominado “Summa de arithmética, geometria, proportioni et proportionalitá”. No capítulo chamado “Tratado de Conta e Escrituração” apresentou o famoso “**Método das Partidas Dobradas**” para efetuar os registros dos fatos que alteram o Patrimônio. Este método mostrou-se tão eficiente para o registro e controle do patrimônio e suas modificações que é utilizado até hoje.

Segundo o método das partidas dobradas para cada débito haverá um crédito do mesmo valor e vice-versa. Ou seja, ao fazer os registros, sempre o valor dos débitos deverá ser igual ao valor dos créditos.

## 1.9 Noções de débito e crédito

Em Contabilidade Débito e Crédito são apenas expressões contábeis. É o “apelido” dado às operações que representam Aplicações e Origens de Recursos.

- **DÉBITO** = Aplicações de Recursos. Para onde foram os recursos. Aonde foram aplicados os recursos.
- **CRÉDITO** = Origens de Recursos. De onde vieram os recursos. Qual a origem dos recursos.

Assim sendo, quando a empresa adquire, por exemplo, um veículo à vista, ocorre a seguinte movimentação em seu patrimônio:

- Sai dinheiro do seu Caixa;
- Entra um Veículo para o seu patrimônio.

Logo,

→ Para sabermos qual a Conta Debitada, perguntamos: **Para onde foi o recurso? Em que aplicamos o recurso?** E a resposta é: o recurso foi aplicado em Veículos, logo a Conta Debitada será Veículos.

→ Para sabermos qual a Conta Creditada, perguntamos: **De onde veio o recurso? Qual a origem dos recursos?** E a resposta será: o recurso veio do Caixa, logo a Conta Creditada será Caixa.

É importante que você preste atenção agora, vamos ver algumas regras fundamentais para o entendimento dos lançamentos contábeis. Débito e crédito são os nomes utilizados para indicar o ingresso ou saída de recursos das contas. Cada lançamento efetuado provoca modificações patrimoniais e/ou de resultado. Cada vez que for feito um lançamento a débito ou crédito, o saldo de uma conta está sendo alterada.

**Débito:** do latim “debes” = devido a mim (pertencente a mim)

**Crédito:** do latim “credo” = confiança, acreditar

## Síntese do mecanismo de débito e crédito.

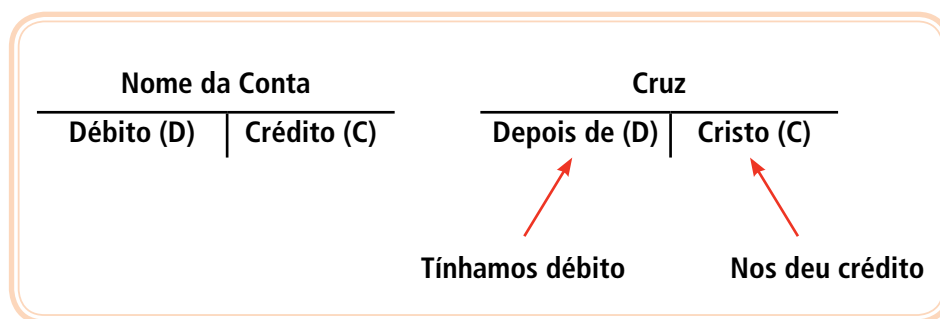
Vamos sintetizar os aspectos mais importantes no mecanismo de Débito e Crédito:

1. Uma das maneiras de representar a conta, e que adotaremos neste trabalho, é através de um "T" o qual é chamado de rasonete;
2. O lado esquerdo do rasonete é o lado do débito;
3. O lado direito é o lado do crédito;
4. Um lançamento do lado esquerdo de uma conta chama-se lançamento de débito ou a débito, ou simplesmente débito;
5. Um lançamento do lado direito de uma conta chama-se lançamento de crédito, lançamento a crédito, ou simplesmente crédito;
6. A diferença entre os débitos e os créditos efetuados numa conta chama-se saldo;
7. Se os débitos forem maiores que o crédito o saldo é devedor;
8. Se os créditos forem maiores que os débitos, o saldo é credor;
9. As contas do Ativo, Despesas, Custos e Deduções da Receita são de natureza devedora; portanto, seus saldos são devedores ou nulos, isto é, os débitos devem ser maiores ou iguais aos créditos; recebem o 1º lançamento a débito;
10. As contas do Passivo, Patrimônio Líquido e de Receitas são de natureza credora; portanto, seus saldos são credores ou nulos, isto é, os créditos devem ser maiores ou iguais aos débitos; recebem o 1º lançamento a crédito;
11. O débito representa aplicação de recursos (a aplicação de recursos diz respeito à destinação dos recursos);
12. O crédito representa origem de recursos (de onde veio o recurso);
13. Aplicamos um recurso para compra de um bem, para pagamento de uma obrigação ou para pagamento de uma despesa;

14. As contas do Ativo, com exceção das contas retificadoras, devem ter saldo devedor ou nulo, pois a empresa ou tem bens e direitos ou não os tem; não existem bens negativos;
15. As contas do Passivo devem ter, com exceção das contas retificadoras, saldo credor, pois a entidade tem ou não tem dívidas.

### Para Memorizar

Para ficar mais fácil a memorização, lembre que o Razonete é semelhante a uma cruz. A cruz passou a ter outro significado depois (d) de Cristo (C).



Agora ficará mais fácil lembrar o lado do débito e do crédito.

### Você sabia?

A contabilidade foi a primeira profissão regulamentada no Brasil. Ela surgiu com a criação do ensino comercial, em 1931, viabilizando os negócios e acelerando o desenvolvimento econômico. Porém, como não existia o curso superior de ciências contábeis, muitos profissionais não tinham conhecimentos teóricos e técnicos suficientes para detectar os problemas de uma empresa e recomendar suas soluções. Visando solucionar isto, foi criado em 1945, o curso de ciências contábeis, que disponibiliza à sociedade um profissional capaz de compreender as questões técnicas, científicas e econômicas que determinam a resolução de tais problemas de forma mais eficaz.

Assim, a contabilidade passou a dar mais respaldo aos gestores e profissionais de cargos administrativos para proporcionar a “saúde financeira” de seus empreendimentos.

Fonte: [www.sesconserragaucha.com.br/curiosidades](http://www.sesconserragaucha.com.br/curiosidades). Acesso em 26/12/2009.



São Mateus era coletor de impostos, uma profissão que exigia rígidos controles. Por iniciativa dos colégios de contabilistas italianos foi proclamado o padroeiro dos contabilistas. O dia de São Mateus é comemorado em 21 de setembro e o dia do contador em 22 de setembro. O dia do contabilista (engloba o contador e o técnico em contabilidade) é comemorado no dia 25 de abril, quando foi apresentado publicamente o “Manifesto aos contabilistas brasileiros”.



Acesse no Youtube o vídeo a História da Contabilidade, feito pela Fundação Brasileira de Contabilidade: <http://www.youtube.com/watch?v=qw5wbbPwXTg>



# Aula 02 – Contabilidade pública no Brasil

Estudaremos nesta aula a contabilidade pública no Brasil sua definição as leis e resoluções aplicáveis, entre elas a Lei n. 4.320/64, a Lei n. 6.404/76 e 11.638/07.

Vamos lá, muita atenção à aula!

## 2.1 Contabilidade pública no Brasil

Sendo a Contabilidade pública uma ramificação da contabilidade, é possível defini-la como a ciência que permite através de suas técnicas manter o controle permanente do patrimônio Público. Também podemos definir a contabilidade pública como a ciência que estuda e pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio público, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão pública.

Utilizando os dispositivos da Lei n. 4.320/64, conclui-se que a **Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade geral que registra e controla os atos e fatos da Administração Pública em todos os seus níveis, demonstra o Patrimônio Público e suas variações, bem como o responsável pela elaboração dos relatórios exigidos pela mesma lei para a prestação de contas da execução do orçamento.**

O Brasil vem desenvolvendo vários estudos e editando normas visando adaptar as Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade. Nesse sentido em Dezembro de 2007 foi editada a Lei n. 11.638 que modificou a Lei n. 6.404/76 trazendo mudanças substanciais para a contabilidade e determinou que a Comissão de Valores Mobiliários (**CVM**) ficasse encarregada de baixar as normas complementares para o atingimento de tal **desiderato**.

No âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (**CFC**) foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), organismo autônomo, composto por estudiosos da Ciência Contábil, ligados a diversas instituições, encarregados de emitir pronunciamentos sobre assuntos que requeiram esclarecimentos.

### A-Z

#### CVM

Comissão de Valores Mobiliários é uma entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária. (Lei n. 10.411/02). Sua missão é desenvolver, regular e fiscalizar o Mercado de Valores Mobiliários.

Fonte: <http://www.cvm.gov.br>

#### Desiderato

Uma expressão que tem origem no latim e significa "aquilo que se deseja".

#### CFC

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial Corporativa, dotado de personalidade jurídica de direito público. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o distrito federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes – Lei n. 11.160/05 –, e tem, dentre outras finalidades, orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Fonte: <http://www.cfc.org.br>



Por falar em desejo, você já ouviu falar do texto Desiderata? Este texto é de Max Ehrmann e foi registrado pela primeira vez em 1927. Ouça na voz do jornalista e apresentador Cid Moreira no seguinte endereço: <http://www.youtube.com/watch?v=LUsABXR06Ik>

O CPC e a CVM têm emitido conjuntamente vários pronunciamentos esclarecendo a forma de tratar os assuntos mais complexos trazidos pela legislação.

Em Dezembro de 2009 foi editada a Medida Provisória 449, convertida na Lei n. 11.941 de 27.05.2009 que promoveu mais alterações nas Leis n. 6.404/76 e 11.638/08.

Com relação à Contabilidade Pública o marco referencial é a Lei n. 4.320/64 que ***Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.***

Em termos de normas a Contabilidade Pública ficou “meio esquecida” por muitos anos.

A Constituição de 1988 trouxe avanço considerável nas normas relativas ao orçamento, (Título VI DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO – CAPÍTULO II – DAS FINANÇAS PÚBLICAS) merecendo destaque a instituição e estabelecimento do conteúdo dos Instrumentos de Planejamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamentos Anuais (Art. 165 e seguintes da CF/88).

Cabe destacar também a Portaria 42 de abril de 1999, baixada pelo Ministério do Orçamento e Gestão para atualizar a discriminação da despesa por funções de que tratam a Lei n. 4.320/64 e estabelecer os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dar outras providências. A partir daí passou-se a ter 28 Funções de Governo (Legislativa, Judiciária, Administração, Saúde, Educação etc.) e 109 Subfunções.

Com o advento da Lei Complementar n. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – várias normas por ela trazida impactaram diretamente na contabilidade pública, tendo como exemplo as normas de Escrituração e Consolidação das Contas (art. 50), a obrigatoriedade do Poder Executivo da União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior (art.51), o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (art. 52) – por força do qual, por exemplo, o Balanço Orçamentário passou a ser bimestral – o Relatório de Gestão Fiscal e outros.

Para que as Contas Públicas Nacionais sejam consolidadas há a necessidade de uniformização de procedimentos da execução orçamentária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para tanto, os Secretários



do Tesouro Nacional e do Orçamento Federal baixaram a Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001, determinando a utilização da mesma classificação de receitas e despesas por todos os entes da Federação.

Foi criado um grupo de estudos no âmbito do CFC, chamado de Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública aplicadas ao Setor Público – NBCASP – composto por expoentes da área, com a missão de elaborar um grupo de normas contábeis específicas para o Setor Público.

Fruto do trabalho hercúleo desse grupo, após meses de discussão em audiências públicas, em novembro/07 o Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução n. 1.111/07 aprovou o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público e em 2008 aprovou as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP:

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 – Controle Interno;
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

O artigo 50, § 2º da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabeleceu que, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo. 67 da mesma LRF caberá ao Órgão Central de Contabilidade da União a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas. Através de legislação específica a Secretaria do Tesouro Nacional – STN tornou-se o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal e, nesta condição, vem emitindo normas gerais visando a padronização dos procedimentos para a consolidação das contas públicas e entendimentos sobre o processo contábil-orçamentário nos três níveis de governo.

Cumprindo essa missão, em 2010 a Secretária do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) aprovaram a 3ª edição do

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público válido para o exercício de 2011. Os procedimentos de escrituração contábil ali tratados devem ser adotados de forma facultativa, a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para a União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios.

O Manual é composto de 8 (oito) volumes principais e 1 (um) de anexos a saber:

- **Volume I** – Procedimentos Contábeis Orçamentários. Este volume trata, dentre outros assuntos, dos Princípios Orçamentários, das Receitas e Despesas;
- **Volume II** – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, tratando, dentre outros, dos Princípios Contábeis, Patrimônio Público, Critérios de mensurações de Ativos e Passivos e das Variações Patrimoniais;
- **Volume III** – Procedimentos Contábeis Específicos, envolvendo aspectos do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), das Parcerias Público-Privadas (PPP), do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS), Operações de Crédito e Dívida Ativa;
- **Volume IV** – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, o qual dispõe sobre o Plano de Contas e Lançamentos Contábeis;
- **Volume V** – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, cujo volume traz disposições e modelo do Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Resultado do Econômico (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Notas Explicativas (NE);
- **Volume VI** – Perguntas e Respostas, contém 36 perguntas gerais sobre contabilização e classificação contábil, com 23 páginas;
- **Volume VII** – Exercício Prático. Apresenta uma simulação de lançamentos contábeis para que sejam registrados visando a elaboração das demonstrações contábeis;

- **Volume VIII** – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas que tem por objetivo orientar e harmonizar a elaboração das estatísticas de finanças públicas, no âmbito do setor público, ao Manual de Estatísticas de Finanças Públicas 2001 (MEFP 2001) do Fundo Monetário Internacional (FMI).
- **Volume de Anexos** – Que trata da apresentação de modelos de diversos documentos.

Merecem destaque também os vários grupos de estudos constituídos no âmbito do Governo Federal (STN e MPOG) sobre os assuntos tratados nos manuais citados e sobre os Manuais de Demonstrativos Fiscais, sendo que o Governo Federal oportunizou aos interessados a participação nas discussões. Tais grupos vêm contribuindo significativamente para o aprimoramento desses materiais de estudo.

Outro assunto que vem gerando expectativa dos profissionais do setor é a aprovação de alterações na legislação referente, orçamento e contabilidade pública, especialmente quanto à Lei n. 4.320/64 e o Decreto Lei n. 200 de 25.02.1967 cujos projetos encontram-se em trâmite no Legislativo Federal.

Tal como aconteceu com a Contabilidade Societária, a Contabilidade Pública está passando por um processo de reformulação, inclusive para alinhamento com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (já existe um grupo de estudo nesse sentido) o que exigirá muito empenho e dedicação dos profissionais da área, mas acredita-se que trará grande contribuição para a correta aplicação dos recursos públicos e a transparência que a sociedade deseja e merece.

## Resumo

Nessa aula aprendemos que sendo a Contabilidade pública uma ramificação da contabilidade, é possível defini-la como a ciência que permite através de suas técnicas manter o controle permanente do patrimônio Público.

Vimos ainda que em 2010 a Secretária do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) aprovaram a 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público válido para o exercício de 2011. Esse Manual é composto por 8 (oito) volumes principais e 1 (um) de anexo.



Para os profissionais envolvidos com o tema não há dúvida que os volumes da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público válido para o exercício de 2011 são de importância fundamental. Todos os volumes estão disponíveis em: [http://www.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)



# Aula 03 – Objetivo da contabilidade pública no Brasil

O estudo de cada disciplina implica em um objetivo e hoje veremos o objetivo da contabilidade pública: bens, direitos e obrigações.

## 3.1. Objeto da contabilidade pública

O objeto de qualquer ramo de contabilidade é o Patrimônio, portanto, o objeto da Contabilidade Pública é o Patrimônio Público (bens, direitos e obrigações). No caso da administração pública há a obrigatoriedade legal de planejamento e controle da receita e despesa pública.

Com base na definição apresentada, concluímos que a Contabilidade Pública não desenvolve seu interesse somente no Patrimônio e suas variações, mas também, no atinge o Orçamento e sua execução (Previsão e Arrecadação da Receita e a Fixação e Execução da Despesa).

Para um melhor entendimento é interessante distinguir os bens públicos, de acordo com a sua divisão:

Os bens do Estado, de forma geral, recebem diversas classificações. Para nosso estudo, consideraremos a seguinte divisão:

- a) **Bens de Domínio Público ou Bens de Uso Comum do Povo** – são aqueles que a comunidade utiliza diretamente e sem intermediário. Por exemplo: praças, ruas, parques, rios, etc. *Não são contabilizáveis. Não são inventariados e não podem ser alienados.* Somente sofrerão lançamentos orçamentários e financeiros à conta de investimentos.
- b) **Bens Especiais** – são para uso do público, porém há necessidade de alguém para tornar isso possível. Por exemplo: biblioteca, escola, creche, etc. São utilizados para o Estado prestar um serviço público. *São contabilizados, ou seja, sofrem lançamentos orçamentários e financeiros, além de lançamentos patrimoniais, também à conta de Investimentos. Devem ser objeto de registro de imóvel em nome da Instituição, tendo obrigatoriamente a afetação da área pública e seu respectivo registro. Via de regra, são inalienáveis.*

### A-Z

#### Bem alienável

Que pode ser vendido, trocado, que passa de uma pessoa para outra.

#### Bens inalienáveis

Os que não podem ser doados, vendidos ou penhorados, em virtude de lei ou de cláusula contratual. Fonte: <http://www.jusbrasil.com.br>

- c) Bens Dominiais (Dominicais)** – são os bens sobre os quais o Estado tem a posse e o domínio. Podem ser utilizados para qualquer fim. *Estão sujeitos à contabilização. São inventariados. Podem ser alienados conforme a Lei, e podem produzir rendas.*

### **Dos Bens Públicos**

Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for à pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

- I. os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II. os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III. os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

Fonte: Lei 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro)

A Contabilidade Aplicada à Administração Pública tem por objetivo registrar a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício; escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa, fazer a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controlar as operações de créditos, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revelar as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Baseado nos conceitos da contabilidade geral, que trabalham, atualmente, com o eixo central do fornecimento de informações, outro objetivo da Contabilidade Aplicada à Administração Pública é o de fornecer informações atualizadas e exatas à Administração para subsidiar as tomadas de decisões e aos Órgãos de Controle Interno e Externo para o cumprimento da legislação, bem como às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

### 3.2 Campo de aplicação

O campo de aplicação da Contabilidade Pública é restrito à administração, nas suas três esferas de governo:

- Federal
- Estadual
- Municipal

Também é extensivo à suas Autarquias, Fundações e Empresas Públicas.

Podemos resumir da seguinte maneira:

| ADMINISTRAÇÃO DIRETA   | ADMINISTRAÇÃO INDIRETA<br>(Somente aquelas sujeitas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social)  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• PODER EXECUTIVO</li><li>• PODER JUDICIÁRIO</li><li>• PODER LEGISLATIVO</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Autarquias;</li><li>• Fundações Públicas;</li><li>• Empresas Públicas;</li><li>• Sociedades de Economia Mista.</li></ul> |

## Decreto-Lei 200/67

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I – Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II – Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 900, de 1969)

III – Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 900, de 1969)

IV – Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes. (Incluído pela Lei n. 7.596, de 1987)

§ 1º No caso do inciso III, quando a atividade for submetida a regime de monopólio estatal, a maioria acionária caberá apenas à União, em caráter permanente.

§ 2º O Poder Executivo enquadrará as entidades da Administração Indireta existentes nas categorias constantes deste artigo.

§ 3º As entidades de que trata o inciso IV deste artigo adquirem personalidade jurídica com a inscrição da escritura pública de sua constituição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não se lhes aplicando as demais disposições do Código Civil concernentes às fundações. (Incluído pela Lei n. 7.596, de 1987)

Fonte: Decreto-Lei 200/67, disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)



## Curiosidade

### SOBRE AS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES

A LRF (art. 1º, § 3º, I, b) determina a obediência das normas ali estabelecida inclusive pelas empresas estatais dependentes as quais conceitua (art. 2º, III) como *empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.*

O mesmo artigo, no inciso II conceitua empresa controlada como sendo a *sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da federação.*

O art. 50, III da LRF determina que *as demonstrações contábeis compreenderão (...) as transações de cada órgão, fundo ou entidade (...), **inclusive empresa estatal dependente.***

Portanto, em se tratando de empresa estatal dependente estará sujeita a utilização de dois sistemas de escrituração contábil: público e privado.

### 3.3. Regimes contábeis da contabilidade pública

Durante muito tempo, foi possível encontrar na literatura disponível, que o regime contábil utilizado era o regime misto. Porém, veja o texto abaixo que está disponível no Manual da Receita Nacional, [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br).

É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

“**Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

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

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

A contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando-se os Princípios da Competência e da Oportunidade.

Fonte: Manual de Receita Nacional - 2008 em [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

### 3.4 Formalidades do registro contábil

A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

São características do registro e da informação contábil:

- a) **Comparabilidade** – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

- b) Compreensibilidade** – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
- c) Confiabilidade** – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.
- d) Fidedignidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
- e) Imparcialidade** – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
- f) Integridade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
- g) Objetividade** – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
- h) Representatividade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
- i) Tempestividade** – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- j) Uniformidade** – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
- k) Utilidade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

- l) Verificabilidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- m) Visibilidade** – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- a)** a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- b)** a função atribuída a cada uma das contas;
- c)** o funcionamento das contas;
- d)** a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- e)** contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- f)** tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

### São elementos essenciais do registro contábil:

- a) a data da ocorrência da transação;
- b) a conta debitada;
- c) a conta creditada;
- d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- e) o valor da transação;
- f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, 3ª Ed. 2010.

### Resumo

Ficou claro que o objetivo da contabilidade pública é o patrimônio, além disso, aprendemos:

- Campo de aplicação da contabilidade pública;
- Regimes contábeis da contabilidade pública;

Ainda restou dúvida?

Vamos aproveitar as tutorias, os professores estão aguardando sua participação.

### Anotações

---

---

---

---



# Aula 04 – Plano de contas

O que é mesmo um plano de contas?

Nesta aula vamos estudar a estrutura básica da escrituração contábil, veremos também: O PCASP, as formalidades do registro contábil e os elementos essenciais do registro contábil.

## 4.1 Plano de contas

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas, previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, de acordo com as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

O plano de contas de uma entidade tem como objetivo atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender às necessidades de informações dos usuários.

O plano de contas é responsável pela transparência dos lançamentos contábeis, pois demonstra ordenadamente todos os fatos ocorridos durante um período da administração pública.

O Tesouro Nacional promoveu mais uma ação do seu Planejamento Estratégico no sentido de padronizar os procedimentos contábeis entre os entes da Federação (União, Estados, DF e Municípios), visando a consolidação das contas públicas e a sua convergência metodológica e conceitual às Normas Internacionais e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme estabelecem a Portaria MF 184/2008 e o Decreto n. 6.976/2009. Trata-se da primeira versão do Plano de Contas da Administração Pública Federal - (PCASP União), desenvolvido pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União – CCONT e a Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis e as setoriais contábeis da União.

O Plano foi editado até o sétimo nível tendo por base o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, instituído pela Portaria STN 751/2009. Esta iniciativa apoiará o processo de construção dos Planos de Contas por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

- a) Contas com Informações de Natureza Patrimonial:** são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);
- b) Contas com Informações de Natureza Orçamentária:** são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar;
- c) Contas com Informações de Natureza Típica de Controle:** são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

#### **O PCASP está dividido em 8 classes:**

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.



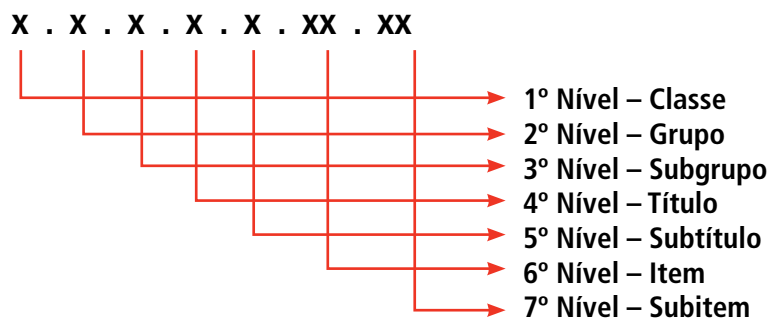
A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento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

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja 16 patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8, conforme figura abaixo:

| 1. Ativo  | 2. Passivo   |  |
|---|--|--|
| 1.1 Ativo Circulante                                  | 2.1 Passivo Circulante                               |    |
| 1.2 Ativo Não Circulante                              | 2.2 Passivo Não Circulante                           |  |
|   | 2.3 Patrimônio Líquido                               |  |
| <b>Informações de Natureza Patrimonial</b>            |  |  |
| 3. Variação Patrimonial Diminutiva                    | 4. Variação Patrimonial Aumentativa                  |  |
| 3.1 Pessoal e Encargos                                | 4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria      |  |
| 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais        | 4.2 Contribuições                                    |  |
| 3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo   | 4.3 Exploração e venda de bens, serviços e direitos  |  |
| 3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras    | 4.4 Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras  |  |
| 3.5 Transferências Concedidas                         | 4.5 Transferência Recebidas                          |  |
| 3.6 Desvalorização e Perca de Ativos                  | 4.6 Valorização e Ganhos com Ativos                  |  |
| 3.7 Tributárias                                       | 4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas       |  |
| 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas         |  |  |
| <b>Informações de Natureza Orçamentária</b>           |  |  |
| 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento | 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento |  |
| 5.1 Planejamento Aprovado                             | 6.1 Execução do Planejamento                         |  |
| 5.2 Orçamento Aprovado                                | 6.2 Execução do Orçamento                            |  |
| 5.3 Inscrição de Restos a Pagar                       | 6.3 Execução de Restos a Pagar                       |  |
| <b>Informações de Natureza Típica de Controle</b>     |  |  |
| 7. Controles Devedores                                | 8. Controles Credores                                |  |
| 7.1 Atos Potenciais                                   | 8.1 Execução dos Atos Potenciais                     |  |
| 7.2 Administração Financeiras                         | 8.2 Execução da Administração Financeira             |  |
| 7.3 Dívida Ativa                                      | 8.3 Execução da Dívida Ativa                         |  |
| 7.4 Riscos Fiscais                                    | 8.4 Execução dos Riscos Fiscais                      |  |
| 7.8 Custos  | 8.8 Apuração de Custos                               |  |
| 7.9 Outros controles                                  | 8.9 Outros Controles                                 |  |

## 4.2. Estrutura do plano de contas

A estrutura básica do Plano de Contas em nível de classe/grupo – subgrupo consiste na seguinte disposição



Fonte: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – 3ª Ed. 2010, disponível em: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br).

### Plano de Contas Simplificado

| Natureza de Inf.  | Classe                                    | Contas   | Código          |
|---|---|--|-----------------|
| Patrimonial   | 1<br>Ativo                                | Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)  | 1.1.1.1.0.00.00 |
|   |   | Créditos tributários a receber (P)   | 1.1.2.2.0.00.00 |
|   |   | Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)  | 1.1.3.6.0.00.00 |
|   |   | Outros créditos a receber e valores a curto prazo (P)  | 1.1.3.8.0.00.00 |
|   |   | Créditos a longo prazo – Dívida ativa (P)  | 1.2.1.1.x.xx.xx |
|   |   | Bens móveis – veículos (P)   | 1.2.3.1.x.xx.xx |
|   |   | Bens imóveis (P)   | 1.2.3.2.0.00.00 |
|   |   | *Depreciação acumulada – veículos (P)  | 1.2.3.8.1.01.xx |
|   |   | *Redução ao valor recuperável – bens imóveis (P)   | 1.2.3.9.1.02.xx |
|   | 2<br>Passivo e Patrimônio Líquidos        | Pessoal a pagar (F)  | 2.1.1.1.x.xx.xx |
|   |   | Pessoal a pagar – Precatórios a curto prazo (P)  | 2.1.1.1.x.xx.xx |
|   |   | Pessoal a pagar – Precatórios a curto prazo (F)  | 2.1.1.1.x.xx.xx |
|   |   | Empréstimos a Curto Prazo (P)  | 2.1.2.2.0.00.00 |
|   |   | Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo (F)  | 2.1.3.1.0.00.00 |
|   |   | Valores restituíveis (F)   | 2.1.5.8.0.00.00 |
|   |   | Pessoal a pagar – Precatórios a longo prazo (P)  | 2.2.1.1.x.xx.xx |
|   | 3<br>Variação Patrimonial Diminutiva VPD  | Remuneração a pessoal – RPPS   | 3.1.1.1.0.00.00 |
|   |   | Serviços Terceiros – PJ  | 3.3.2.3.0.00.00 |
|   |   | Depreciação  | 3.3.3.1.0.00.00 |
|   |   | Transferências intragovernamentais – Intra OFSS  | 3.5.1.0.2.00.00 |
|   |   | Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos   | 3.5.3.1.0.00.00 |
|   |   | Redução a valor recuperável de imobilizado   | 3.6.1.2.0.00.00 |
|   | 4<br>Variação Patrimonial Aumentativa VPA | Impostos sobre patrimônio e a renda/IPVA   | 4.1.1.2.x.xx.xx |
|   |   | Impostos sobre a produção e a circulação/ICMS  | 4.1.1.3.x.xx.xx |
|   |   | Venda bruta de produtos (Venda de Produtos da Indústria de Transformação)  | 4.3.2.1.x.xx.xx |
|   |   | Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Aluguéis)                                  | 4.3.3.1.x.xx.xx |
|   |   | Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços (Prestação de Serviços Relacionados a T.I.) | 4.3.3.1.x.xx.xx |
|   |   | Transferências intragovernamentais - Intra OFSS  | 4.5.1.0.2.00.00 |
| Transferência das instituições privadas sem fins lucrativos |   | 4.5.3.1.0.00.00  |                 |
| Reavaliação de imobilizado                                  |   | 4.6.1.1.0.00.00  |                 |
| Ganhos com Alienação de Imobilizado                         |   | 4.6.2.2.0.00.00  |                 |

|              |  |  |  |
|--------------|--|--|--|
| Orçamentária | <b>5</b><br><b>Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b> | Previsão inicial da receita<br>Dotação Orçamentária (Crédito inicial)<br>RP não Processados – inscrição no exercício<br>RP Processados – inscrição no exercício  | 5.2.1.1.0.00.00<br>5.2.2.1.1.00.00<br>5.3.1.7.0.00.00<br>5.3.2.7.0.00.00   |
|              | <b>6</b><br><b>Controle da Execução do Planejamento e Orçamento</b>  | Receita a realizar<br>Receita realizada<br>Crédito disponível<br>Crédito empenhado a liquidar<br>Crédito empenhado em liquidação<br>Crédito empenhado liquidado a pagar<br>Crédito empenhado pago<br>RP não Processados – inscrição no exercício<br>RP Processados – inscrição no exercício  | 6.2.1.1.0.00.00<br>6.2.1.2.0.00.00<br>6.2.2.1.1.00.00<br>6.2.2.1.3.01.00<br>6.2.2.1.4.02.00<br>6.2.2.1.3.03.00<br>6.2.2.1.3.04.00<br>6.3.1.7.0.00.00<br>6.3.2.7.0.00.00  |
| Controle     | <b>7</b><br><b>Controles Devedores</b>                               | Direitos conveniados<br>Obrigações conveniadas<br>Obrigações contratuais<br>Controle da disponibilidade de recursos<br>Controle do encaminhamento de créditos p/ inscrição em dívida ativa<br>Controle da inscrição de créditos em dívida ativa  | 7.1.1.2.0.00.00<br>7.1.2.2.0.00.00<br>7.1.2.3.0.00.00<br>7.2.1.1.0.00.00<br>7.3.1.0.0.00.00<br>7.3.2.0.0.00.00   |
|              | <b>8</b><br><b>Controles Credores</b>                                | Execução de direitos conveniados – Convênios a receber<br>Execução de direitos conveniados – Convênios a comprovar<br>Execução de direitos conveniados – Convênios a aprovar<br>Execução de direitos conveniados – Convênios aprovados<br>Execução de obrigações conveniadas – Convênios a liberar<br>Execução de obrigações conveniadas – Convênios a comprovar<br>Execução de obrigações conveniadas – Convênios a aprovar<br>Execução de obrigações conveniadas – Convênios aprovados<br>Execução de obrigações contratuais – Contratos de serviços a executar<br>Execução de obrigações contratuais – Contratos de serviços executados<br>Execução da disponibilidade de recursos – Disponibilidade por Destinação de Recursos<br>Execução da disponibilidade de recursos – DDR comprometida por empenho<br>Execução da disponibilidade de recursos – DDR comprometida por liquidação e entradas compensatórias<br>Execução da disponibilidade de recursos – DDR utilizada<br>Créditos a encaminhar para a dívida ativa<br>Créditos encaminhados para a dívida ativa<br>Créditos a inscrever em dívida ativa<br>Créditos inscritos em dívida ativa a receber | 8.1.1.2.x.xx.xx<br>8.1.1.2.x.xx.xx<br>8.1.1.2.x.xx.xx<br>8.1.1.2.x.xx.xx<br>8.1.2.2.x.xx.xx<br>8.1.2.2.x.xx.xx<br>8.1.2.2.x.xx.xx<br>8.1.2.2.x.xx.xx<br>8.1.2.3.x.xx.xx<br>8.1.2.3.x.xx.xx<br>8.2.1.1.1.00.00<br>8.2.1.1.2.00.00<br>8.2.1.1.3.00.00<br>8.2.1.1.4.00.00<br>8.3.1.1.0.00.00<br>8.3.1.2.0.00.00<br>8.3.2.1.0.00.00<br>8.3.2.3.0.00.00 |

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – 3ª Ed. 2010, disponível em [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

## Resumo

Aprendemos na aula de hoje que o plano de contas é o responsável pela transparência dos lançamentos contábeis, estudamos a estrutura do plano de contas. E ainda que O PCASP está dividido em 8 classes.

Você se lembra quais são elas?

Se não reestude o capítulo e solicite ajuda caso necessário.

Até a próxima.



# Aula 05 – Orçamento público

Com certeza orçamento nós conhecemos, mas e o orçamento público qual é sua função?

Nesta aula trataremos da importância do orçamento público e como acontece sua classificação. Além disso, estudaremos também o Plano Plurianual, a LDO e a LOA.

## 5.1 Orçamento público

O Orçamento público é fundamental para a contabilidade pública, pois suas informações gerarão registros nas contas do subsistema orçamentário, que são os primeiros registros realizados dentro do exercício.

Para que a cúpula da administração pública execute suas atividades, estas deverão estar pautadas em instrumentos que legitimem suas ações. Dentre estes instrumentos destaca-se em importância o Orçamento Público.

Ao tratar do orçamento deve-se buscar o conhecimento da amplitude da palavra, ou seja, seu significado, para ligá-la as diversas finalidades que poderão ser-lhe atribuídas, portanto iniciaremos a análise pelo sentido da palavra transcrita no dicionário:

**Orçamento.** S. m. **1.** Ato ou efeito de orçar; avaliação, cálculo, cômputo. **2.** Cálculo da receita e da despesa. **3.** Cálculo dos gastos para a realização de uma obra. **4.** Jur. e Fin. Cálculo da receita que se deve arrecadar num exercício financeiro e das despesas que devem ser feitas pela administração pública, organizado obrigatoriamente pelo executivo e submetido à aprovação das respectivas câmaras legislativas. **5.** Jur. Cálculo, feito pelo agrimensor, da partilha dum imóvel sujeito a processo divisório. (FERREIRA, 1986, p.1230)

Das suas diversas definições notamos que no item 4, que trata da definição jurídica e financeira, já aparece o direcionamento de atos que o governo deverá implementar para que possa cumprir as suas atividades administrativas. Neste momento já devemos então acrescentar uma nova expressão à palavra orçamento para que possa exprimir as atividades do governo: acrescentemos a palavra público.

A nova expressão “orçamento público” segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p.42) traduz:

o instrumento que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Para Angélico (1995, p.39) o “orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo”. Com esta afirmação surge no contexto a expressão “controle” que expressa uma necessidade de verificação dos atos dos governantes, tendo em vista a prestação de contas para a população.

Outros autores, entre eles Andrade (2002, p.55) afirma que orçamento público “é a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas”.

Por tratar-se de uma imposição legal, tendo em vista que sua exigência está descrita na forma da Lei na constituição brasileira podemos chegar a conclusão que

Orçamento Público é uma imposição legal que representa um instrumento gerencial de administração pública, que visa atender a todas as necessidades da sociedade em um determinado período de tempo, levando em consideração as ações da gestão pública. (ÁVILA, 2003, p.07).

O orçamento público possui sua fundamentação legal no disposto na seguinte legislação:

- Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, nos seus artigos 165 a 169 sob o título de ORÇAMENTOS;
- Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964;
- Portaria n. 42 de 14 de abril de 1999;
- Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000;
- Portaria Interministerial n. 163 de 04 de maio de 2001.

## 5.2 Classificação do orçamento público

No Brasil o Orçamento Público é classificado em três leis distintas, que segundo o artigo 165 da Constituição Federal de 1988, regulamenta a elaboração dos orçamentos públicos:

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

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – orçamentos anuais. (CF 1988)

## 5.3 Plano plurianual

O Plano Plurianual constitui-se no principal instrumento de planejamento das ações do gestor público, pois além de ser o primeiro a ser implementado deverá abranger todas as metas que serão desenvolvidas em todo o mandato do governante.

Neste plano deverão estar descritas todas as diretrizes para que a administração pública cumpra as metas e objetivos planejados. O planejamento das ações governamentais que integrarão o plano plurianual será chamado de proposta orçamentária e deverá ser desenvolvida pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo. O plano plurianual deverá ser encaminhado pelo Executivo até o dia 31 de agosto do primeiro exercício financeiro do mandato.

Este vital instrumento de planejamento deverá ser elaborado com o máximo de cuidado, sempre deverá ser considerado que o for fixado como diretriz será cobrado em determinado momento pelos ditames da lei de responsabilidade fiscal, cabe ressaltar que este tipo de orçamento compreende apenas o estabelecimento de diretrizes e metas, sem levar em consideração os montantes a serem arrecadados e gastos, com receitas e despesas respectivamente.

## 5.4. Lei de diretrizes orçamentárias

Esta divisão do orçamento também configura-se em um instrumento de planejamento apenas de metas e diretrizes, sem levar em consideração os valores. O que difere a LDO do plano plurianual é o prazo para o qual deverá ser elaborado, que deverá sempre ser igual a um exercício financeiro. Para

melhor poderemos esclarecer a condição da LDO poderíamos fazer a relação de que para cada plano plurianual serão elaboradas quatro leis de diretrizes orçamentárias distintas. É importante salientar que as LDOs deverão ser elaboradas sempre partindo do plano plurianual, e ao final o mandato, ou seja, ao final dos quatro anos as LDOs elaboradas deverão ter abrangido na totalidade as metas e diretrizes estipuladas no plano plurianual.

Além de estipular as metas anuais a LDO também servirá de instrumento norteador da elaboração dos orçamentos anuais.

### **Leis orçamentárias anuais**

Esta subdivisão do orçamento público é a que mais se aproximada das características de um plano de aplicabilidade financeira da administração pública, pois ao passo que o plano plurianual e a LDO abrem a discussão sobre o que é planejar, este instrumento é o responsável pela efetivação e execução de todas as diretrizes planejadas para quatro anos (PPA) e para cada ano distintamente (LDO), pois neste instrumento haverá a fixação dos valores a serem efetivados e concretizados em cada atividade governamental.

De acordo com o artigo 165 da CF88, as leis orçamentárias anuais deverão compreender três partes distintas:

Art 165 - ...

...

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

- I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III – o orçamento da seguridade social, abrangendo 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.

Esta subdivisão fica clara para demonstra que o seu entendimento seja facilitado. O orçamento fiscal que será referente aos três poderes públicos, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; o orçamento de inves-



timento das empresas em que o Estado, de forma direta ou indireta, detém a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, que deverá abranger todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos de fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. Cabe ressaltar que uma única lei orçamentária anual deverá contemplar os três tipos descritos acima, não sendo permitida a criação de orçamentos distintos.



Figura 5.1: Linha do Tempo da agenda de orçamentos do Brasil  
 Fonte: www.camara.gov.br

## Resumo

Tudo certo com orçamento público e sua classificação?

E sobre o plano plurianual ficou claro que é o principal instrumento de planejamento das ações do gestor público, ou seja, seu instrumento?

Também tratamos da Lei de Diretriz Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

Na próxima aula daremos conta do ciclo orçamentário.

## Anotações

---



---



---



# Aula 06 – Ciclo orçamentário

Veremos nesta aula que o ciclo orçamentário é um processo contínuo e pode ser chamado também de processo orçamentário ele elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas do setor público.

Estudaremos uma série de regras que são chamados de princípios orçamentários básicos que servem para que o orçamento público seja elaborado.

## 6.1 Ciclo orçamentário

O ciclo orçamentário, ou processo orçamentário, pode ser definido como um processo contínuo, dinâmico e flexível, através do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas do setor público nos aspectos físico e financeiro, corresponde, portanto, ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público. Faz-se necessário ressaltar que o ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro. Este, na realidade, é o período durante o qual se executa o orçamento, correspondendo, portanto, a uma das fases do ciclo orçamentário. O ciclo orçamentário é um período muito maior, iniciando com o processo de elaboração do orçamento, passando pela execução e encerramento com o controle.

Uma condição para que possamos compreender o orçamento como um instrumento de planejamento das ações a serem executadas é entender como este deverá se processar, ou seja, quais as fases formais que deverão ocorrer. Cabe salientar que o ciclo orçamentário é de vital importância para uma melhor aplicabilidade das normas e exigências impostas na LRF.

Primeiramente nos cabe evidenciar o período como um todo para que possamos entender posteriormente cada fase isoladamente, segundo Cailil (p.15) o ciclo orçamentário “É o período compreendido entre o início da elaboração orçamentária e o encerramento de determinado exercício financeiro”, ou seja, compreende desde o início do planejamento até a prestação de contas.

Dentro do período do ciclo financeiro deverão ser transcorridas quatro fases distintas:

- a) **Elaboração:** consiste na fase do planejamento propriamente dito, compreende a fixação de diretrizes e metas concretas para o período a ser considerado, bem como o cálculo do montante de recursos humanos, materiais e financeiros necessários para materialização das diretrizes e metas, culminando com a entrega da proposta pelo Executivo ao Legislativo;
- b) **Estudo e Aprovação:** esta fase deverá ser desenvolvida sobre os auspícios do Legislativo, que deverá discutir, por meio de comissões especialmente criadas para este objetivo, os temas na proposta abordados com o objetivo de aprová-los e encaminhar novamente ao Executivo.
- c) **Execução:** período no qual a proposta já convertida em lei deverá ser posta em prática com a finalidade de concretizar todos os objetivos estabelecidos;
- d) **Avaliação:** consiste na verificação da implementação do orçamento, ou seja, constatação da real materialização do que se havia planejado e aprovado. A avaliação não deve ser estática, mas sim ativa, tendo em vista que se constitui em papel importante no processo de realização do orçamento.

## 6.2 Elaboração da proposta

O órgão central do sistema de planejamento e orçamento fixa os parâmetros a serem adotados no âmbito de cada Órgão/Unidade Orçamentário. Do resultado das discussões entre as Unidades de cada Órgão e entre os vários Órgãos da Administração Pública é formulada a proposta consolidada, que o Presidente da República encaminha anualmente ao Congresso Nacional.

O projeto do Plano Plurianual precisa ser elaborado pelo governo e encaminhado ao Congresso, para ser discutido e votado, até o dia 31 de agosto do primeiro ano do mandato de cada presidente, como determina a Constituição. Após a sua aprovação, o PPA é válido para os quatro anos seguintes. O PPA estabelece as diretrizes, objetivos e metas, de forma regionalizada, da administração pública federal. O PPA deverá ser analisado e votado até o dia 22 de dezembro, pelo Congresso Nacional.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) prioriza as metas do PPA e orienta a elaboração do Orçamento Geral da União, que terá validade para o ano seguinte. O projeto da LDO é elaborado pelo Poder Executivo, e deve ser encaminhado ao Congresso até o dia 15 de abril de cada ano. O projeto da

LDO tem como base o PPA e deve ser apreciado pelo Congresso Nacional até 17 de julho de cada exercício. Depois de aprovado, o projeto é sancionado pelo Presidente da República.

Com base na LDO, se elabora a lei do orçamento anual (LOA) uma proposta orçamentária para o ano seguinte, com a participação dos Ministérios (órgãos setoriais) e as unidades orçamentárias dos Poderes Legislativo e Judiciário. Por determinação constitucional, o governo é obrigado a encaminhar o projeto de lei do orçamento anual (LOA) ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano. O Congresso Nacional tem até o dia 22 de dezembro para analisar e votar a Lei do Orçamento Anual.

### Plano Plurianual (PPA)

O poder Executivo envia ao Congresso Nacional, até 31 de agosto do primeiro ano de mandato do Presidente da República, o projeto de lei do PPA. O texto prevê as diretrizes, os objetivos e as metas do governo para os próximos quatro anos, ou seja, sempre vai abranger o primeiro ano do governo seguinte.

#### Tramitação

A Comissão Mista de Orçamento realiza audiências públicas com integrantes do governo para obter informações.



Deputados, senadores, bancadas estaduais e regionais e comissões permanentes da Câmara e do Senado apresentam emendas ao projeto.



O relator da comissão elabora o parecer sobre o projeto, que é analisado, discutido e votado na comissão.



O Plenário do Congresso Nacional tem até 22 de dezembro para aprovar o projeto de lei do PPA e devolvê-lo para sanção presidencial.

### Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO define as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas para o exercício subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) do ano seguinte. Tem vigência de um ano e representa o elo entre o PPA e a LOA. O Poder Executivo envia ao Congresso Nacional o projeto de LDO até 15 de abril de cada ano.

#### Tramitação

A Comissão Mista de Orçamento realiza audiências públicas com integrantes do governo para obter informações.



Deputados, senadores, bancadas estaduais e regionais e comissões permanentes da Câmara e do Senado apresentam emendas ao projeto.



O relator da comissão elabora o parecer sobre o projeto, que é analisado, discutido e votado na comissão.



O Plenário do Congresso Nacional tem até o fim do primeiro semestre legislativo, em 17 de julho, para analisar e votar o projeto de LDO referente à elaboração e à execução do Orçamento do ano seguinte.



Se o projeto não for votado, o Congresso não pode entrar em recessão.

## Lei Orçamentária Anual (LOA)

Com base no texto da LDO aprovado pelo Poder Legislativo, o Executivo elabora o projeto da LOA e o envia ao Congresso Nacional até 31 de agosto de cada ano, ou seja, um mês após a aprovação da LDO. A LOA contém a estimativa da receita e fixação da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo.

### Tramitação

A comissão Mista de Orçamento realiza audiências públicas com integrantes do governo para obter informações.



O relator-geral da comissão elabora o parecer preliminar sobre o projeto, que pode receber emendas antes de ser votado.



Depois de aprovado o parecer preliminar, os deputados, os senadores, as bancadas estaduais e regionais e as comissões permanentes da Câmara e do Senado enviam emendas ao projeto da Lei Orçamentária.



Os dez relatores setoriais elaboram seus pareceres, relativos a cada uma das áreas temáticas (saúde, educação, infraestrutura etc.), que são discutidos e votados.



Depois de aprovados os pareceres setoriais, faz-se a análise geral das emendas e a sistematização para elaboração do parecer final, a cargo do relator-geral. Em seguida, ele é apresentado, discutido e votado.



O Plenário do Congresso Nacional tem até 22 de dezembro para analisar e votar o projeto de LOA.



A Lei Orçamentária é encaminhada ao Poder Executivo para sanção ou veto presidencial, parcial ou total, promulgação e publicação no Diário Oficial da União.

Fonte: Jornal da Câmara – Edição especial – 2006. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>.

## 6.3 Princípios orçamentários

Para que o orçamento público seja elaborado deverá seguir uma série de regras que são chamados de princípios orçamentários básicos, dentre os quais, destacamos alguns que refletem com fidedignidade os que são usados comumente nos processos orçamentários.

A Lei n. 4.320/64, em seu artigo 2º, estabelece os fundamentos da transparência orçamentária:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

### a) Princípio da Legalidade

Estabelece que caiba ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que estiver expresso em lei. E no Art. 165 da C.F. 88 está a obrigação de elaboração da PPA, LDO e LOA, três leis orçamentárias.

### **b) Princípio da Unidade ou Totalidade**

O orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um só orçamento para um exercício financeiro. Desta forma procura-se eliminar a existência de múltiplos orçamentos. Ao analisar-se o texto do artigo constitucional 165, § 5º, notamos que são mencionados três orçamentos, pode-se imaginar o pensamento de que há quebra do princípio de unidade, o que não ocorre, pois trata-se apenas de uma subdivisão da Lei Orçamentária Anual.

Segundo Kohama (2003, p.63), “os orçamento de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária.” Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município, bem como cada entidade de direito público deve possuir o seu orçamento, apenas um, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente.

### **c) Princípio da Universalidade**

A Lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma instituição pública poderá deixar de elaborar o orçamento, bem como poderá deixar de fora suas receitas e despesas. O orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Como dissemos anteriormente, o artigo constitucional refere-se, também ao princípio da unidade. É preciso destacar que para haver universalidade do orçamento é preciso que este seja único, portanto, formando uma complementação com o princípio da Unidade.

### **d) Princípio da Anualidade ou Peridiocidade**

Este princípio estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano fiscal. Este princípio é também denominado de princípio de periodicidade, onde as estimativas de receita e despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, em geral, um ano.

### **e) Princípio de Exclusividade**

Previsto no §8º do art. 165 da C.F/88, este princípio estabelece que no orçamento deve conter apenas matéria orçamentária, não incluindo em seu projeto de lei assuntos estranhos, ou seja, não deverá fazer parte do orçamento matérias estranhas a previsão de receitas e fixação de despesas.

#### **f) Princípio da Especificação**

Está previsto no Art. 5º da Lei 4.320/64. Também chamado de princípio da especialização ou da discriminação, visa vedar as autorizações globais, isto é, as receitas e as despesas devem ser expostas pormenorizadamente.

Ainda, segundo o Art. 5º § 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000, não é possível apresentar crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

#### **g) Princípio da Publicidade**

Segue o previsto no Art. 37 da C.F/88. O conteúdo orçamentário deve ser divulgado através dos veículos oficiais de comunicação/divulgação para conhecimento público e para e para eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas.

#### **h) Princípio de Equilíbrio**

Esta é a regra de outro da Lei de Responsabilidade Fiscal e está previsto no Art.4º da Lei Complementar 101/2000. Este equilíbrio orçamentário estabelece, de forma extremamente simplificada, que as despesas fixadas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro.

#### **i) Princípio do Orçamento Bruto**

Segue o que prevê o art. 6º da Lei no 4.320/64, que exige o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor bruto e total, sem qualquer dedução.

#### **j) Princípio da Transparência**

Segue os artigos de 48 a 49 da Lei Complementar 101/2000. O orçamento público deve ser divulgado de forma a permitir a qualquer cidadão as informações sobre a arrecadação das receitas e execução das despesas, e deverá ser publicado os relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal.

#### **k) Princípio da Não-Afetação das Receitas**

Cumprido o previsto no Art. 167 inciso IV, da C.F/88, conforme segue:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento



do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2o, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8o, bem como o disposto no §4o deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003);

§4.o É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).

## Resumo

Estudamos, nessa aula, o ciclo orçamentário? Ficou claro como acontece a elaboração da proposta?

Vimos também os princípios orçamentários básicos que são:

- Princípio da Legalidade
- Princípio da Unidade ou Totalidade
- Princípio da Universalidade
- Princípio da Anualidade ou Periodicidade
- Princípio de Exclusividade
- Princípio da Especificação
- Princípio da Publicidade
- Princípio de Equilíbrio
- Princípio do Orçamento Bruto
- Princípio da Transparência
- Princípio da Não-Afetação das Receitas

## Anotações

---

---

---

---

---



Dica de leitura – Leia o Artigo: Os 10 pecados capitais do Gestor Público, do Prof. Dr. Sérgio Roberto Bacury de Lira, disponível em <http://www.fenecon.org.br/informe/0018-pecados.htm>



# Aula 07 – Receita pública

Receita é todo recurso obtido para atender às necessidades. Nesta aula estudaremos a receita pública sua classificação e divisão. Veremos que a receita pública divide-se em Orçamentária e Extra-Orçamentária. Do que trata cada uma delas?

## 7.1 Receita pública

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Fonte: Manual de Receita Nacional – 2008

Receita pública constitui-se em todo recurso obtido pelo Estado para atender às despesas públicas. Configura tudo que entra aos cofres públicos para fazer face aos dispêndios. É representada pelos ingressos ou embolsos (fontes/origens) de recursos financeiros que serão aplicados na aquisição de bens e serviços, visando a prestação de serviços públicos à coletividade.

Segundo Kohama (2003, p.82) a definição de receita pública seria a seguinte:

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

A Receita Pública efetiva provém dos serviços gerais prestados pelo Estado à sociedade, em troca da cobrança de impostos, taxas e contribuições.

## 7.2. Classificação da receita pública:

A Receita pública divide-se em dois grandes grupos, sendo:

- Receita Orçamentária;
- Receita Extra-orçamentária

Esta subdivisão é levando-se em consideração a relação que a Receita tem, levando em conta a sua participação no orçamento. Portanto, de maneira geral podemos verificar que pela própria nomenclatura, uma das divisões será contemplada no orçamento enquanto que a outra não estará descrita no orçamento.

## 7.3 Receitas orçamentárias

As Receitas Orçamentárias são aquelas que dependem de autorização legislativa para poderem ser arrecadadas, ou seja, deverão figurar no Orçamento Público. As Receitas Orçamentárias, portanto deverão ser previstas na Lei de Meios, ou seja, sua arrecadação depende da autorização legislativa, que é a Lei Orçamentária Anual - LOA.

Exemplo:

- Tributos (Taxa, Imposto, e Contribuição de Melhoria);
- Patrimonial;
- Operação de Crédito;
- Transferência de Capital e Corrente
- Etc.

A Lei n. 4.320/64, em seu artigo 11 define a divisão da Receita orçamentária, quanto a Categorias Econômicas:

- **Receita Corrente:** constitui-se das receitas tributárias, de contribuições patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes;
- **Receita de Capital:** são 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.

A classificação por categoria econômica é importante para o conhecimento do impacto das ações de governo na conjuntura econômica do país. Esta classificação possibilita que o orçamento constitua um instrumento de importância para a análise e ação de política econômica, de maneira a ser utilizado no fomento ao desenvolvimento nacional, no controle do déficit público etc.

Com a Portaria Interministerial STN/SOF n. 338, de 26 de abril de 2006, essas categorias econômicas foram detalhadas em Receitas Correntes Intra-orçamentárias e Receitas de Capital Intra-orçamentárias. As classificações incluídas não constituem novas categorias econômicas de receita, mas especificações das categorias econômicas: corrente e capital, que possuem os seguintes códigos:

- 7. Receitas Correntes Intra-Orçamentárias;
- 8. Receitas de Capital Intra-Orçamentárias.

Fonte: Manual de Receita Pública - 2008. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)>.

## Resumo

Nessa aula aprendemos o que é a receita pública como está classificada e começamos a estudar as receitas orçamentárias.

Não esqueça:

Conforme a Lei n. 4.230/64 a receita orçamentária divide-se em duas categorias: Receita Corrente e Receita de Capital.

## Anotações

---

---

---

---

---

---

---

---



# Aula 08 – Receitas correntes

Daremos continuidade nesta aula à receita orçamentária.

Veremos as receitas correntes que além da classificação de acordo com a categoria econômica também é classificada por origem de recursos.

## 8.1 Receitas correntes

Existe além da classificação de acordo com a categoria econômica, ainda a classificação por Origem de Recursos, ou seja, tanto a receita corrente, como a receita de capital são classificadas de acordo com a origem dos recursos que adentrarão nos cofres públicos através do orçamento público.

Nas Receitas Correntes a classificação por origens de recursos demonstra-se como segue:

- Receita Tributária;
- Receita de Contribuições;
- Receita Patrimonial;
- Receita Agropecuária;
- Receita Industrial;
- Receita de Serviços;
- Transferências Correntes;
- Outras Receitas Correntes;
- Receitas Correntes Intra-Orçamentárias

Veremos a seguir a característica de cada classificação da Receita Corrente de acordo com a sua origem de Recursos.

**Receita Tributária:** é a receita decorrente da competência tributária instituída pela Constituição Federal. Entende-se por tributo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Os tributos classificam-se em Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria;

- a) **Impostos:** são os tributos que compreendem à contribuição monetária, que os poderes públicos exigem da sociedade para atendimento de serviços não específicos. É a modalidade de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativamente ao contribuinte.
- b) **Taxas:** é o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
- c) **Contribuição de Melhoria:** é o tributo gerado pela valorização imobiliária decorrentes das obras públicas realizadas, como forma de ressarcimento do dinheiro público gasto para execução dessas obras. Portanto, a Contribuição de Melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Para melhor visualizar o nosso estudo, vejamos agora um esquema apresentado por Ávila (2004, p.12), para diferenciar os tributos.

| TRIBUTO  |   |  |
|--|---|--|
| IMPOSTO  | TAXA  | CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA                         |
| É cobrado sem contra-prestação imediata de um serviço. | É cobrado pela contra-prestação imediata de um serviço. | É cobrado somente após a prestação de um serviço |
| Ou seja  | Ou seja   | Ou seja  |
| Paga antes e recebe os benefícios depois.              | Paga no momento que recebe o benefício (serviço).       | Recebe o benefício (serviço) e paga depois.      |

Fonte: ÁVILA, 2004.

**Receita de Contribuições:** são aquelas receitas decorrentes de contribuições sociais, contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Como exemplo pode-se citar, a Contribuição de Empregadores e Trabalhadores o Instituto de Seguridade Social (INSS), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

**Receita Patrimonial:** Decorrente da utilização de bens imóveis, de rendimentos de valores mobiliários, tais como títulos de rendas e receitas derivadas do patrimônio (juros bancários).



**Receita Agropecuária:** são receitas decorrentes de explorações agropecuárias: agricultura (cultivo do solo), inclusive hortaliças e flores; pecuária (criação, recriação ou engorda do gado de pequenos animais); silvicultura (ou reflorestamento) e extração de produtos vegetais;

**Receita Industrial:** são aquelas provenientes das atividades industriais definidas como tais pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

**Receita de Serviços:** são as receitas decorrentes daquelas atividades que se caracterizam pela prestação de serviços tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos e culturais, etc.

**Transferências Correntes:** recursos recebidos de outra pessoa de direito público ou privado, independente de contraprestações direta de bens ou serviços. Podem ocorrer a nível intragovernamental (dentro do âmbito de um mesmo governo) e intergovernamental (entre governos diferentes, da União para o Estado, do Estado para os Municípios), assim como recebidos de Instituições Privadas, do Exterior e de Pessoas.

**Outras Receitas Correntes:** integram essas receitas as Multas e Juros de Mora, Indenizações e Restituições, Receita da Dívida Ativa e Receitas Diversas;

**Receitas Correntes Intra-Orçamentárias:** São receitas correntes de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e de outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes do fornecimento de materiais, bens e serviços, recebimentos de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou de outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Fonte: Manual de Receita Pública – 2008. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>

## Resumo

Nessa aula aprendemos vários tipos de receitas como: Tributária, Receita de Contribuição, Receita Patrimonial, Receita Agropecuária etc.

Não esqueça que os Tributos classificam-se em: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria.



# Aula 09 – Receita de capital

Nesta aula estudaremos a receita de capital que é parte da divisão da receita orçamentária, lembram? Veremos como a receita é classificada.

## 9.1 Receitas de capital

A classificação por origem de recursos das Receitas de Capital compreende o seguinte esquema:

- Operações de Crédito;
- Alienação de Bens;
- Amortização de Empréstimos;
- Transferências de Capital;
- Outras Receitas de Capital;
- Receitas de Capital Intra-Orçamentárias;

**Operações de Crédito:** recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos junto a entidades estatais ou particulares internos ou externos. No orçamento este título representa, como regra, o déficit orçamentário e no Balanço, os ingressos efetivos.

**Alienação de Bens:** proveniente da alienação de bens imóveis e móveis.

**Amortização de empréstimos:** provenientes da amortização de empréstimos concedidos, ou seja, a receita obtida com o retorno de recursos que haviam sido emprestados.

**Transferências de Capital:** por identidade, as descrições das transferências de capital correspondem àquelas apresentadas em transferência correntes, salvo no que se refere à sua destinação, pois as receitas de capital, em sua aplicação, devem ser destinadas obrigatoriamente em gastos de capital: investimentos ou inversões financeiras

**Outras Receitas de Capital:** neste título serão classificadas as receitas de capital que não atendem às especificações anteriores. Deve ser empregado apenas no caso de impossibilidade de utilização dos demais títulos.

**Receitas de Capital Infra-Orçamentárias:** Receitas de capital de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, quando o fato que originar a receita decorrer de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Fonte: Manual da Receita Pública – 2008. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>.

Vejamos o quadro abaixo que representa o esquema total das Receitas Orçamentárias, levando em consideração a classificação por Categorias Econômicas e a classificação por Origem de Recursos:

| RECEITAS CORRENTES                      |
|---|
| Receita Tributária                      |
| Receita de Contribuições                |
| Receita Patrimonial                     |
| Receita Agropecuária                    |
| Receita Industrial                      |
| Receita de Serviços                     |
| Transferências Correntes                |
| Outras Receitas Correntes               |
| Receitas Correntes Infra-Orçamentárias  |
| RECEITAS DE CAPITAL                     |
| Operações de Crédito                    |
| Alienação de Bens                       |
| Amortização de Empréstimos              |
| Transferências de Capital               |
| Outras Receitas de Capital              |
| Receitas de Capital Infra-Orçamentárias |

## 9.2 Destinação ou fonte de recursos

Destinar é reservar para determinado fim. A metodologia de destinação de recursos constitui instrumento que interliga todo o processo orçamentário-financeiro, desde a previsão da receita até a execução da despesa.

Esse mecanismo possibilita a transparência no gasto público e o controle das fontes de financiamento das despesas, por motivos estratégicos e pela legislação que estabelece vinculações para as receitas.

O Parágrafo único do art. 8º e o art. 50, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece:

Art. 8º – Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

Na fixação da despesa deve-se incluir, na estrutura orçamentária, a Fonte de Recursos que irá financiá-la. Tratamento correspondente é dado às receitas, cuja estrutura orçamentária é determinada pela combinação entre a classificação por Natureza da Receita e o código indicativo da Destinação de Recursos.

Na execução orçamentária, a codificação da destinação da receita indica a vinculação, evidenciando, a partir do ingresso, as destinações dos valores.

Quando da realização da despesa, deve estar demonstrada qual a fonte de financiamento (fonte de recursos) da mesma, estabelecendo-se a interligação entre a receita e a despesa.

Fonte: Manual da Receita Pública – 2008. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>.

## Resumo

Estudamos que a receita de capital é aquela proveniente da realização de recursos financeiros como: Operação de Crédito, Alienação de Bens, Amortização e Empréstimos, Transferência de Capital etc.

Vimos também que a Destinação ou Fonte de Recursos é reservar para determinado fim ele constitui num instrumento que interliga todo processo orçamentário-financeiro, desde a previsão da receita até a execução da despesa.

## Anotações

---

---



# Aula 10 – Outras classificações da receita orçamentária

Estudamos até agora a classificação orçamentária, mas ainda existem outras, nesta aula veremos: Classificação por grupos, classificação quanto à afetação do patrimônio e quanto à coercitividade.

## 10.1 Classificação por grupos

As Receitas Públicas são classificadas em quatro grandes grupos, como descrito a seguir:

- Receitas Administradas;
- Receitas não Administradas ou Vinculadas;
- Receitas Diretamente Arrecadadas;
- Operações de Créditos.

**Receitas administradas:** são as receitas arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF. A este órgão também compete a administração e fiscalização das Receitas.

Exemplo: Imposto sobre a Renda; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, etc.

**Receitas não administradas ou vinculadas:** são as receitas arrecadas pela SRF, mas não são administradas por esta. A SRF arrecada a receita e a transfere para quem é de direito. Embora seja arrecadada pelo INSS, através de GRPS, a contribuição previdenciária está incluída neste grupo.

**Receitas diretamente arrecadadas ou próprias:** estas receitas são provenientes de esforço próprio de arrecadação de Órgãos da Administração Direta ou de Órgãos da Administração Indireta. Têm como característica o fato de serem arrecadadas por meio de guias próprias de arrecadação e que os recursos delas advindos geralmente não transitam pela Conta Única do Tesouro Nacional. As Receitas Diretamente Arrecadadas subdividem-se em Receitas Diretamente Arrecadadas do Tesouro e Receitas Diretamente Arrecadadas de Outras Fontes.

**Receitas de operações de crédito:** são as receitas provenientes de operações financeiras do Tesouro e das decorrentes de obrigações contratuais.

## 10.2 Classificação quanto à afetação do patrimônio

Neste tipo de classificação as receitas podem ser:

### a) receitas efetivas:

São as receitas na qual podemos identificar um ingresso financeiro sem a correspondente desincorporação de direitos ou incorporação de obrigações, ou seja, sem que a administração pública ceda bens ou direitos de sua propriedade.

Caracteriza-se pelos recebimentos provenientes do poder de império do governo, ou seja, geralmente provém dos serviços gerais prestados pelo Estado à sociedade, em troca da cobrança de impostos, taxas e contribuições. Estas receitas alteram a situação líquida patrimonial.

### b) receita não-efetiva

Este tipo de receita não altera a situação líquida patrimonial, já que se originam de fatos permutativos, que por natureza não alteram o patrimônio líquido.

## 10.3 Classificação quanto à coercitividade

### a) receitas originárias

Este tipo de receita decorre da utilização ou exploração do patrimônio pertencente ao órgão público através da prestação de serviços a terceiros e outras rendas arrecadadas de modo espontâneo.

### b) receitas derivadas

Neste tipo de receita os recursos são oriundos do poder de império, ou seja, do poder que o Estado tem de exigir uma prestação pecuniária sobre bens, rendas e lucros dos particulares.

Para resumir as classificações, apresentaremos os quadros abaixo:



| RECEITA PÚBLICA  |   |                                     |                      |
|--|---|-------------------------------------|----------------------|
| Orçamentárias  |   | Extra-orçamentárias                 |                      |
| RECEITA ORÇAMENTÁRIA/CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA                   |   |                                     |                      |
| Receita corrente   |   | Receita de capital                  |                      |
| RECEITA ORÇAMENTÁRIA/CLASSIFICAÇÃO POR GRUPOS                  |   |                                     |                      |
| Receitas Administradas   | Receitas Não Administra-<br>das ou Vinculadas | Receitas<br>Diretamente Arrecadadas | Operações de Crédito |
| RECEITA ORÇAMENTÁRIA/CLASSIFICAÇÃO PELA AFETAÇÃO DO PATRIMÔNIO |   |                                     |                      |
| Receita efetiva  |   | Receita não-efetiva                 |                      |
| RECEITA ORÇAMENTÁRIA/CLASSIFICAÇÃO PELA COERCITIVIDADE         |   |                                     |                      |
| Receita originária   |   | Receita derivada                    |                      |

## Resumo

Estudamos tipos de classificação da receita orçamentária como:

- Classificação por Grupos;
- Classificação quanto à afetação do Patrimônio;
- Classificação quanto à coercitividade.

Quanto à classificação por grupos não esqueça: São as Receitas Administrativas, as Receitas não Administrativas, as Receitas diretamente Arrecadadas e as Operações de Crédito.

## Anotações

---



---



---



---



---



# Aula 11 – Codificação da receita orçamentária

Além da classificação existente na receita orçamentária também há uma codificação orçamentária.

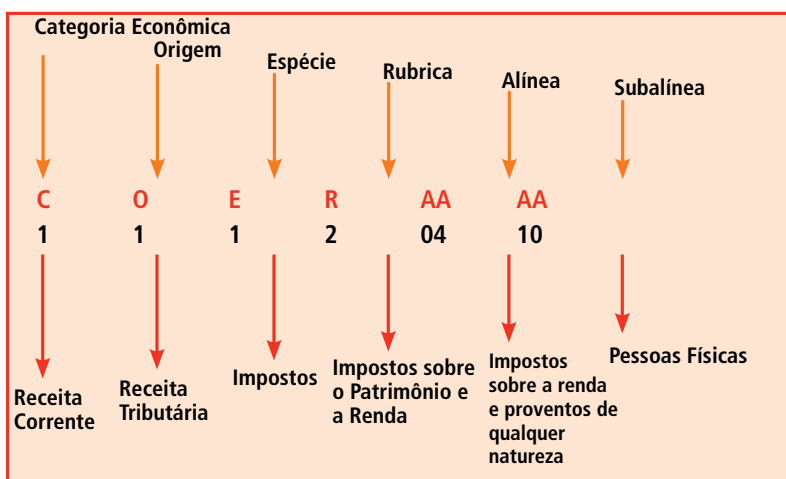
Nesta aula aprenderemos sobre essa codificação.

## 11.1 Codificação

A receita orçamentária descrita no plano de contas apresenta uma codificação específica composto por **oito** dígitos distribuídos em **seis** níveis, com o seguinte ordenamento:

- 1º Nível – Categoria Econômica
- 2º Nível – Origem
- 3º Nível – Espécie
- 4º Nível – Rubrica
- 5º Nível – Alínea
- 6º Nível – Subalínea

| C                   | O      | E       | R       | AA     | SS        |
|---------------------|--------|---------|---------|--------|-----------|
| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Rubrica | Alínea | Subalínea |



Fonte: Manual Técnico de Orçamento – 2011. Disponível em: <[www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)>

Exemplo 1: 1.1.1.2.04.10 – Pessoas Físicas:

1 = Receita Corrente (Categoria Econômica);  
1 = Receita Tributária (Origem);  
1 = Receita de Impostos (Espécie);  
2 = Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (Rubrica);  
04 = Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Alínea);  
10 = Pessoas Físicas (Subalínea)  
XX = NÍVEL DE DETALHAMENTO OPTATIVO.

Fonte: Manual de Receita Nacional - 2008

Portanto, para melhor entendermos o processo apresentado acima, exemplificaremos como deverá ser a codificação de um ato orçamentário.

A arrecadação de Imposto de renda de pessoa física deverá ser lançada na conta orçamentária com o código: **1.1.1.2.04.10** (conforme o descrito acima).

Abaixo apresentaremos um quadro para visualizarmos cada número dentro da descrição da codificação da Receita Orçamentária:

| Classificação       | Codificação   | Especificação   |
|---------------------|---------------|---|
| Categoria Econômica | 1.1.1.2.04.10 | Receitas Correntes                                    |
| Origem              | 1.1.1.2.04.10 | Receita Tributária                                    |
| Espécie             | 1.1.1.2.04.10 | Receita de Impostos                                   |
| Rubrica             | 1.1.1.2.04.10 | Imposto sobre o Patrimônio e a Renda                  |
| Alínea              | 1.1.1.2.04.10 | Impostos sobre Proventos e Renda de Qualquer Natureza |
| Subalínea           | 1.1.1.2.04.10 | Pessoas Físicas                                       |

## 11.2 Estágio da receita pública

Atualmente há uma divergência sobre o número de fases que a receita orçamentária percorre. Alguns autores afirmam que a receita percorre quatro fases ou etapas, enquanto que outros autores parte do pressuposto que a receita percorre três fases ou etapas. Vejamos uma comparação entre alguns autores:

| Estágios da Receita |
|---------------------|
| 1. Previsão         |
| 2. Lançamento       |
| 3. Arrecadação      |
| 4. Recolhimento     |

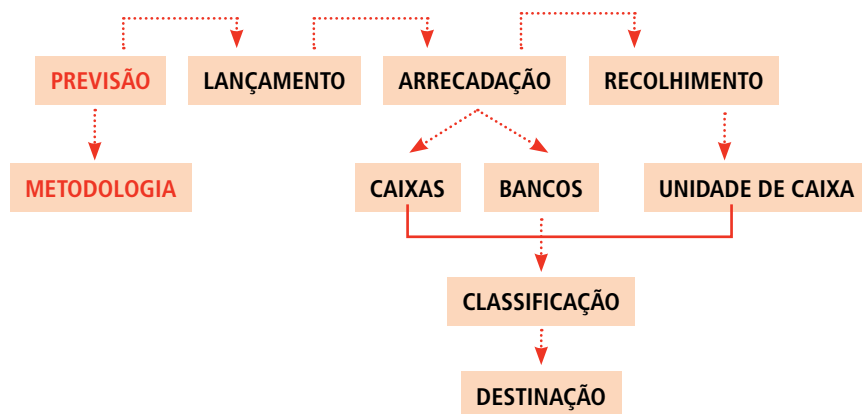
Fonte: Andrade (2002, p.67)

| Estágios da Receita           |
|-------------------------------|
| 1. Previsão                   |
| 2. Lançamento                 |
| 3. Arrecadação e Recolhimento |

Fonte: Kohama (2003, p.97)

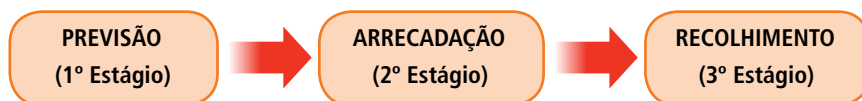
Esta divergência é causa pelas características implementadas através do sistema informatizado de processamento de dados, que praticamente uniu a terceira e quarta fases em uma só. Para fins de estudo vamos utilizar os estágios da receita como sendo QUATRO, seguindo o Manual de procedimentos das Receitas Públicas, divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2008):

- Previsão;
- Lançamento;
- Arrecadação;
- Recolhimento.



Fonte: Manual da Receita Pública – 2008. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)>.

Já o MTO-2011, apresenta a seguinte divisão e comentário:



### Observação 3:

#### Lançamento – Procedimento Administrativo do Fisco

Embora parte da doutrina considere o "Lançamento" estágio intermediário entre a "previsão" e a "arrecadação" da receita, o art. 53 da Lei n. 4.320, de 1964, o preceitua como "ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora, e inscreve o débito desta".

Dessa forma, na ótica orçamentária, lançamento é procedimento administrativo realizado pelo Fisco – e não estágio. Ressalte-se que as receitas patrimoniais e as empresariais não se sujeitam ao lançamento, haja vista ingressarem diretamente no estágio da Arrecadação, mas as tributárias e de contribuições necessitam do procedimento administrativo em epígrafe antes de ingressarem no estágio da "arrecadação".

Fonte: Manual Técnico do Orçamento para 2011. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>.

## **a) Previsão**

O primeiro estágio da receita é o da previsão, que se inicia a partir das definições das estimativas de receita quando da elaboração orçamentária. Este estágio é caracterizado pelo planejamento das ações governamentais, tendo em vista que neste momento são fixados os valores a serem arrecadados.

A Lei Complementar n. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu artigo 12 versa:

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.

Ao tratar nas normas técnicas legais a LRF reporta-se a Lei n. 4.320/64 que em seus artigos 29 e 30 trazem:

Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação, organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações serão remetidas mensalmente.

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Portanto, o estágio da previsão da receita configura-se em um dos mais importantes momentos da receita, pois além de fazer parte da elaboração da proposta orçamentária, servirá de base para que a administração pública atinja seus objetivos.

## **b) Lançamento**

O segundo estágio da receita de acordo a Lei n. 4.320/64, seu artigo 53, é o lançamento:

Art. 53 - O lançamento da receita é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Este estágio consiste em um mero ato administrativo, é caracterizado pela identificação e individualização do contribuinte, ou seja, lança-se quem irá pagar o crédito tributário e também utilizado no caso dos direitos líquidos e certos a que o governo faça jus por força de lei. A individualização do contribuinte deverá ser completa, discriminando a espécie de tributo, o valor e o vencimento de cada um.

O lançamento poderá ser efetuado através de três formas distintas:

- 1. Direto ou de Ofício:** quando o lançamento é realizado por iniciativa da autoridade administrativa;
- 2. Por Declaração:** quando o lançamento é realizado por iniciativa do contribuinte;
- 3. Por Homologação:** quando o contribuinte efetua, por força de lei, o pagamento antecipado do tributo, sem a comunicação à autoridade administrativa.

O lançamento é apenas um ato administrativo da repartição fiscal, baseado na individualização do contribuinte, portanto não produz nenhum documento contábil que necessite de escrituração contábil. Não há nada para ser registrado.

### **c) Arrecadação**

A arrecadação constitui-se no ato através do qual o contribuinte comparece perante os agentes arrecadadores (repartições fiscais e rede bancária autorizada) e realizam o pagamento dos seus tributos ou outros débitos para com o Estado. É caracterizado pela entrega de numerário ao agente arrecadador.

Os agentes arrecadadores devem fornecer recibo das importâncias que arrecadarem, para que o contribuinte tem a prova da quitação do seu débito.

### **d) Recolhimento**

O recolhimento caracteriza-se pelo repasse ou entrega, diariamente, dos valores arrecadados, por parte dos agentes arrecadadores ao Tesouro Público, representado pelo seu agente financeiro, que no caso da esfera federal é o Banco do Brasil.

## 11.3 Receita extra-orçamentária

A Receita Extra-orçamentária compreende os recolhimentos efetuados, que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento não está vinculado a uma autorização legislativa. Este tipo de receita é a que não integra o orçamento público. Sua realização não se vincula à execução do Orçamento, nem constitui renda efetiva do Estado, que é apenas depositário desses valores.

Exemplo de Receitas Extra-orçamentárias:

- Cauções;
- Fianças;
- Salários não reclamados;
- Depósitos de Terceiros;
- etc.

No caso da receita extra-orçamentária o governo é obrigado a arrecadar valores que, legalmente não lhe pertencem, portanto, não deveria se considerar válida a expressão “receita” extra-orçamentária, devido a estamos diante de um simples embolso ou ingresso extra-orçamentário.

Os ingressos extra-orçamentários inadequadamente chamados de receita extra-orçamentária, nunca podem ser confundidos com as contas de resultado positivo, na ótica de ciência contábil, pois eles detêm as características listadas ao lado, que são inteiramente distintas das receitas:

- a) Não alteram o PL
- b) São oriundos de fatos permutativos
- c) Geram dispêndios extra-orçamentários

## Resumo

Aprendemos hoje:

- A receita orçamentária apresenta uma codificação específica composto por **oito** dígitos distribuídos em seis níveis;
- Estágio da Receita Pública: Previsão, lançamento, Arrecadação e Recolhimento.
- Estudamos ainda a Receita Extra-orçamentária que compreende os recolhimentos efetuados, que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento não está vinculado a uma autorização legislativa

Ainda restaram dúvidas neste item, não deixem de saná-las, entre em contato com tutoria. Até a próxima.



# Aula 12 – Despesas públicas

Até agora demos conta de toda a receita orçamentária e da receita extra-orçamentária.

Nesta aula estudaremos as despesas públicas, sua divisão e classificação.

## 12.1 Despesa pública

A Despesa Pública é definida como sendo um o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, destinados para o funcionamento efetivo dos serviços públicos. Nesse sentido a despesa é parte integrante do orçamento público, ou seja, aquele em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras as despesas públicas evidenciam todas as ações que serão necessárias para que a administração pública atinja seus objetivos, utilizando as receitas para o seu custeio.

Para Andrade (2002, p.75) despesa:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo o pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei do Orçamento ou em lei especial e destinado à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimento, além dos aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a título de cação, depósito e consignações.

## 12.2 Classificação da despesa pública:

A despesa pública, assim como a receita pública, divide-se em dois grandes grupos, sendo:

- Despesa Orçamentária;
- Despesa Extra-orçamentária

Esta subdivisão é levando-se em consideração a relação que a Despesa tem, levando em conta a sua participação no orçamento. Portanto, de maneira geral podemos verificar que pela própria nomenclatura, uma das divisões será contemplada no orçamento enquanto que a outra não estará descrita no orçamento, assim como acontece na receita.

### 12.2.1 Despesa extra-orçamentária

A Despesa Extra-orçamentária compreende os valores cujos pagamentos não estão vinculados a uma autorização legislativa. Este tipo de despesa não está discriminada no orçamento público. Sua realização não se vincula à execução do Orçamento, e constitui-se em saídas do passivo financeiro que possuem a finalidade de compensar as entradas no ativo financeiro através de receitas extra-orçamentárias. Portanto, corresponde a devolução dos valores entregues à administração pública através de Cauções, Fianças, Depósitos de Terceiros e outras.

A Despesa Extra-orçamentária não precisa percorrer os estágios da despesa da orçamentária, tendo em vista que se constitui apenas na devolução pura e simples de recursos financeiros.

### 12.2.2. Despesas orçamentárias

As despesas orçamentárias são as que necessitam de autorização legislativa para poder ser realizada, ou seja, devem figurar no orçamento público, para que se possa efetivamente realizar o gasto.

## 12.3 Classificações da despesa orçamentária

| Blocos da estrutura                       | Item da estrutura  | Pergunta respondida  |
|---|--|--|
| <b>Classificação por Esfera</b>           | Esfera orçamentária  | Em qual Orçamento?   |
| <b>Classificação Institucional</b>        | Órgão Unidade Orçamentária   | Quem faz?  |
| <b>Classificação Funcional</b>            | Função Subfunção   | Em que área da despesa a ação governamental será realizada?  |
| <b>Estrutura Programática</b>             | Programa   | O que fazer?   |
| <b>Informações Principais do Programa</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>– Objetivo</li><li>– Problema a resolver</li><li>– Público-alvo</li><li>– Indicadores</li></ul>  | <ul style="list-style-type: none"><li>Para que é feito?</li><li>Por que é feito?</li><li>Para quem é feito?</li><li>Quais as medidas?</li></ul>  |
| <b>Informações Principais da Ação</b>     | <ul style="list-style-type: none"><li>– Ação</li><li>– Descrição</li><li>– Finalidade</li><li>– Forma de Implementação</li><li>– Etapas</li><li>– Produtos</li><li>– Subtítulo</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>Como fazer?</li><li>O que é feito?</li><li>Para que é feito?</li><li>Como é feito?</li><li>Quais as fases?</li><li>Qual o resultado?</li><li>Onde é feito?</li></ul> |

Fonte: Manual Técnico de Orçamento – 2011, disponível em [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)

## a) Classificação por Esfera Orçamentária

A classificação da despesa por esfera orçamentária identifica o tipo de orçamento que está sendo utilizado. Esta classificação é composta por dois dígitos conforme segue:

- 10 – Orçamento Fiscal;
- 20 – Orçamento da Seguridade Social;
- 30 – Orçamento de Investimento

## b) Classificação Institucional

Compreende a obediência da estrutura organizacional das entidades, ou seja, respeitando os Órgãos do Governo Federal e suas respectivas Unidades Orçamentárias. Consiste, portanto, na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho estabelecido.

Para o Governo Federal a classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros para a identificação do órgão e os outros três para identificação da unidade orçamentária.

**Tabela 12.1: Exemplos de Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária do Governo Federal**

| Órgão |                            | Unidade Orçamentária |  |
|-------|----------------------------|----------------------|--|
| 26000 | Ministério da Educação     | 26242                | Universidade Federal de Pernambuco Fundação                    |
|       |                            | 26277                | Universidade Federal de Ouro Preto                             |
|       |                            | 26321                | Escola Agrotécnica Federal de Manaus                           |
| 30000 | Ministério da Justiça      | 30107                | Departamento de Polícia Rodoviária Federal                     |
|       |                            | 30109                | Defensoria Pública da União                                    |
|       |                            | 30911                | Fundo Nacional de Segurança Pública                            |
| 39000 | Ministério dos Transportes | 39250                | Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT              |
|       |                            | 39252                | Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT |

Fonte: Manual de Despesa Pública – 2008. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)>

## c) Classificação Funcional

A classificação Funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, na época pelo Ministério do Orçamento e Gestão e representou um grande avanço na técnica de apresentação orçamentária. Ela permite a vinculação das dotações orçamentárias a objetivos específicos do governo. Os objetivos são viabilizados pelos Programas de Governo.

Esta classificação dá um enfoque que permite uma visão volta a que o governo efetivamente executa, mudando a antigo enfoque simplista de o que o governo compra. A discriminação ordenada possibilita que, através da classificação funcional-programática, seja conjugada as funções do Governo com os programas que este tem que desenvolver.

Para que haja um completo entendimento deste tipo de classificação, se faz necessário o entendimento do conceito de função.

De acordo com Kohama (2003, p.116):

Como **Função**, deve-se entender o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público, e como **Subfunção**, uma partição da função, que visa agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. (grifos do autor)

Um rol de funções, representando objetivos mais gerais: o maior nível de agregação das ações, de modo a refletir as atribuições permanentes do Governo. Um rol de subfunções, representando produtos concretos. São os meios e instrumentos de ações organicamente articulados para o cumprimento das funções. Uma função se concretiza pela contribuição de vários programas.

A classificação funcional também é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função e os três últimos dígitos representam a subfunção.

### **Exemplo:**

Função 12 – Educação / Subfunção 365 – Educação Infantil

### **d) Estrutura Programática**

O Decreto n. 2.829, de 29 de outubro de 1998, juntamente com a Portaria/SOF n. 42, de 1999, que revogou a Portaria/MPO n. 117, de 1998, é o marco institucional para os novos critérios de classificação da despesa pública. Nesse sentido, o programa pode ser entendido como o instrumento de organização da atuação governamental, pois articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores fixados no plano plurianual, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da coletividade.

Fonte: (Piscitelli, Timbó & Rosa, 2004)

De acordo com o Art.3º da Portaria n. 42/SOF, de 1999, cada esfera de governo estabelecerão suas estruturas de programas, códigos e identificação.

### **e) Programa**

O programa visa o entrosamento entre o Plano Plurianual e o Orçamento Anual. Enquanto o Plano Plurianual termina no programa, o Orçamento Anual inicia com o programa, permitindo uma perfeita relação entre estes dois instrumentos orçamentários.

Cada programa deve conter objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha como finalidade modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

Fonte: Manual de Despesa Nacional, 2008. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>

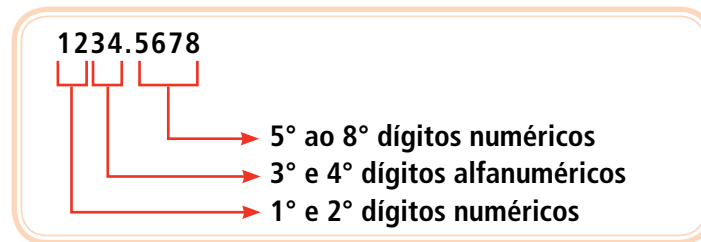
### **f) Ação**

É a operação que visa atingir objetivo de um programa e resultará um bem ou serviço. As ações poderão ser classificadas em atividade, projetos ou operações especiais.

- 1. Atividade** – Tem a característica de resultar um produto ou serviço que será ofertado à comunidade de forma contínua e permanente, para manutenção das ações do Governo;
- 2. Projeto** – Tem a característica de ser limitado no tempo e gera um produto de expansão ou o aperfeiçoamento da ação do Governo.
- 3. Operação Especial** – São despesas que não tem a finalidade de manutenção das ações governamentais, não resulta um produto e não geram a contrapartida de bens ou serviços.

Nesta classificação há a previsão também de regionalização geográfica do gasto. Permitindo saber inclusive a localização onde o recurso foi aplicado.

A classificação segundo a estrutura programática é composta por oito dígitos sendo:



- Os quatro primeiros dígitos determinam a ação;
- Os quatro últimos dígitos determinam o subtítulo (identificador da localização do gasto).

Quando o 1º dígito for:

- 1, 3, 5 ou 7, a ação é um projeto;
- 2, 4, 6 ou 8, a ação é uma atividade;
- 0, quando for uma operação especial; e
- 9, para uma ação não orçamentária.

### Programação quantitativa – Programação Financeira.

| Item da Estrutura                           | Pergunta respondida   |
|---|---|
| <b>Natureza da Despesa</b>                  | Quais insumos que se pretende utilizar ou adquirir?                                       |
| • <b>Categoria Econômica da Despesa</b>     | Qual o efeito econômico da realização da despesa?   |
| • <b>Grupo de Natureza de Despesa</b>       | Em qual classe de gasto será realizada a despesa?   |
| • <b>Modalidade de Aplicação</b>            | Qual a estratégia para realização da despesa?   |
| • <b>Elemento de Despesa</b>                | Quais insumos que se pretende utilizar ou adquirir?                                       |
| <b>Identificador de Uso</b>                 | Os recursos utilizados são contrapartida?   |
| <b>Fonte de Recursos</b>                    | De onde virão os recursos para realizar a despesa?  |
| <b>Identificador de Operação de Crédito</b> | A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?                            |
| <b>Identificador de Resultado Primário</b>  | Como se classifica essa despesa em relação ao efeito sobre o Resultado Primário da União? |
| <b>Dotação</b>                              | Quanto custa?   |
| <b>Justificativa</b>                        | Qual é a memória de cálculo utilizada?  |

## 12.4 Identificador de Uso – IDUSO

É um código auxiliar e destina-se a complementar as informações relativas a aplicação dos recursos. É composto de um único dígito numérico:

- 0 – Recursos não destinados à contrapartida;
- 1 – Contrapartida – Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento – BIRD;

- 2 – Contrapartida – Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID;
- 3 – Outras contrapartidas.

## 12.5 Identificador de Doação e de Operação de Crédito – IDOC

O IDOC identifica as doações de entidades internacionais ou operações de crédito contratuais alocadas nas ações orçamentárias, com ou sem contrapartida de recursos da União. Os gastos referentes à contrapartida de empréstimos serão programados com o Identificador de Uso – IDUSO – igual a 1, 2, 3 ou 4 e o IDOC com o número da respectiva operação de crédito, enquanto que, para as contrapartidas de doações serão utilizados o IDUSO 5 e respectivo IDOC.

O número do IDOC também será usado nas ações de pagamento de amortização, juros e encargos contratuais para identificar a operação de crédito a que se referem os pagamentos.

Quando os recursos não se destinarem a contrapartida nem se referirem a doações internacionais ou operações de crédito, o IDOC será 9999. Neste sentido, para as doações de pessoas, de entidades privadas nacionais e as destinadas ao combate à fome, deverá ser utilizado o IDOC 9999.

Fonte: Conceitosorçamentários.pdf – disponível em [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)

## 12.6 Classificação da Despesa por Identificador de Resultado Primário

O identificador de resultado primário tem caráter indicativo, tem como finalidade auxiliar a apuração do resultado primário conforme previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e deverá constar no Projeto de Lei Orçamentária Anual – LOA.

Esta classificação apresenta apenas um dígito, conforme segue:

- 0 – financeira;
- 1 – primária obrigatória, ou seja, aquelas que constituam obrigações constitucionais ou legais da união e que constem em Anexo da LDO;
- 2 – primária discricionária, consideradas aquelas não incluídas no anexo específico citado no item anterior;
- 3 – Outras despesas constantes do orçamento de investimento que não impactem o resultado primário.

Para fim de auxiliar a apuração do resultado primário, a mesma lei estabelece que, no projeto de lei orçamentária e, posteriormente, na lei orçamentária, a receita será identificada pela sua natureza financeira (F) ou primária (P).



Leia o Manual da Despesa Nacional, disponível em [www. tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br) e o Manual Técnico do Orçamento, disponível em [www. planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br).

As receitas de natureza primária (P) compreendem as provenientes dos tributos, taxas e contribuições sociais e econômicas arrecadadas pela administração federal, enquanto as receitas de natureza financeiras (F) constituem aquelas obtidas pela remuneração do capital, alienação de ações e as provenientes de operações de crédito, ou seja, eu não contribuem para a realização do resultado primário. (Piscitelli, Timbó & Rosa – 2004)

## Resumo

Podemos definir despesa pública como sendo um o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, destinados para o funcionamento efetivo dos serviços públicos.

Não esqueçam que as despesas públicas são classificadas em dois grandes grupos:

- a) Despesa Orçamentária;
- b) Despesa Extra-orçamentária.

## Anotações

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



# Aula 13 – Classificação econômica da despesa orçamentária

Estudamos na aula passada o que é despesa pública e que ela se classifica em orçamentária e extra-orçamentária, na aula de hoje daremos conta da classificação econômica da despesa orçamentária e sua fonte de recursos.

## 13.1 Classificação econômica

A classificação econômica da despesa tem por objetivo analisar o impacto das ações do Governo na economia como um todo. Ela pode proporcionar uma indicação de contribuição governamental na formação bruta do capital do País.

O artigo 12 da Lei 4.320/64 classifica a despesa nas seguintes categorias econômicas, como segue.

- **Código 3 - Despesas Correntes**
- **Código 4 - Despesas de Capital**

Esta classificação das categorias econômicas tende a direcionar os desembolsos financeiros respeitando as categorias, ou seja, as Receitas Correntes devem ser utilizadas para gastos relacionados nas Despesas Correntes, assim como as Receitas de Capital devem suprir as Despesas de Capital.

### 13.1.1 Despesas correntes

As despesas correntes referem-se aos gastos de natureza operacional, onde a administração pública utiliza recursos para a manutenção da máquina administrativa do Estado.

### 13.1.2 Despesas de capital

As despesas de capital são aquelas que tem por objetivo cobrir os gastos, realizados pela administração pública, com a criação de novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso pelo órgão público. Em outras palavras, pode-se afirmar que as despesas de capital representam destinação recursos que irão aumentar o patrimônio público.

## 13.2 Classificação da natureza da despesa

É um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, divide-se em:

1. Pessoal e encargos sociais;
2. Juros e encargos da dívida;
3. Outras despesas correntes;
4. Investimentos;
5. Inversões financeiras;
6. Amortização da dívida;
7. Reserva do regime próprio de previdência social; e
8. Reserva de contingência.

## 13.3 Modalidade de aplicação

Tem a finalidade de indicar se os recursos são aplicados diretamente pelo Órgão ou se o recurso é proveniência de transferência de outro Órgão, eliminando assim a duplicação na contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

### Modalidade de aplicação

20. Transferências à união;
30. Transferências a estados e ao Distrito Federal;
40. Transferências a municípios;
50. Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos;
60. Transferências a instituições privadas com fins lucrativos;
70. Transferências a instituições multigovernamentais;
71. Transferências a consórcios públicos;
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;
99. A definir.

## 13.4 Classificação segundo o elemento da despesa

Tem a finalidade de identificar os objetos de gasto, é facultado o desdobramento do elemento da despesa, este é o último nível de detalhamento da despesa obrigatório.

- 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 de 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;
- 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. Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo;
- 96. Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado;
- 99. A Classificar.

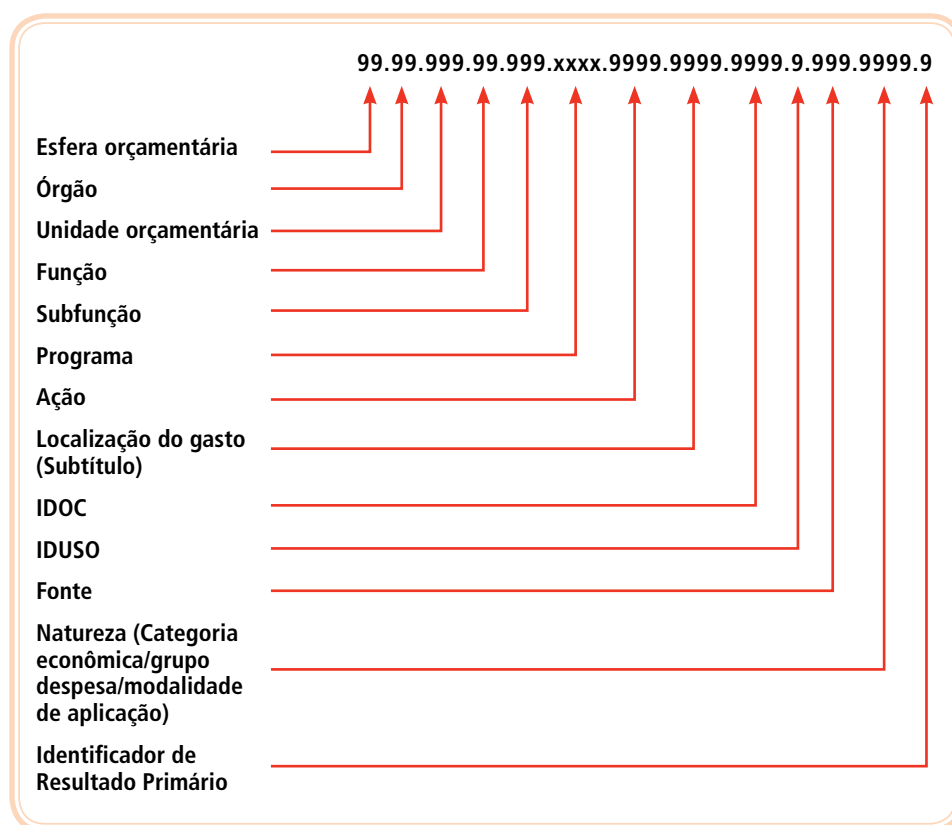
## 13.5 Fontes de recursos da despesa orçamentária

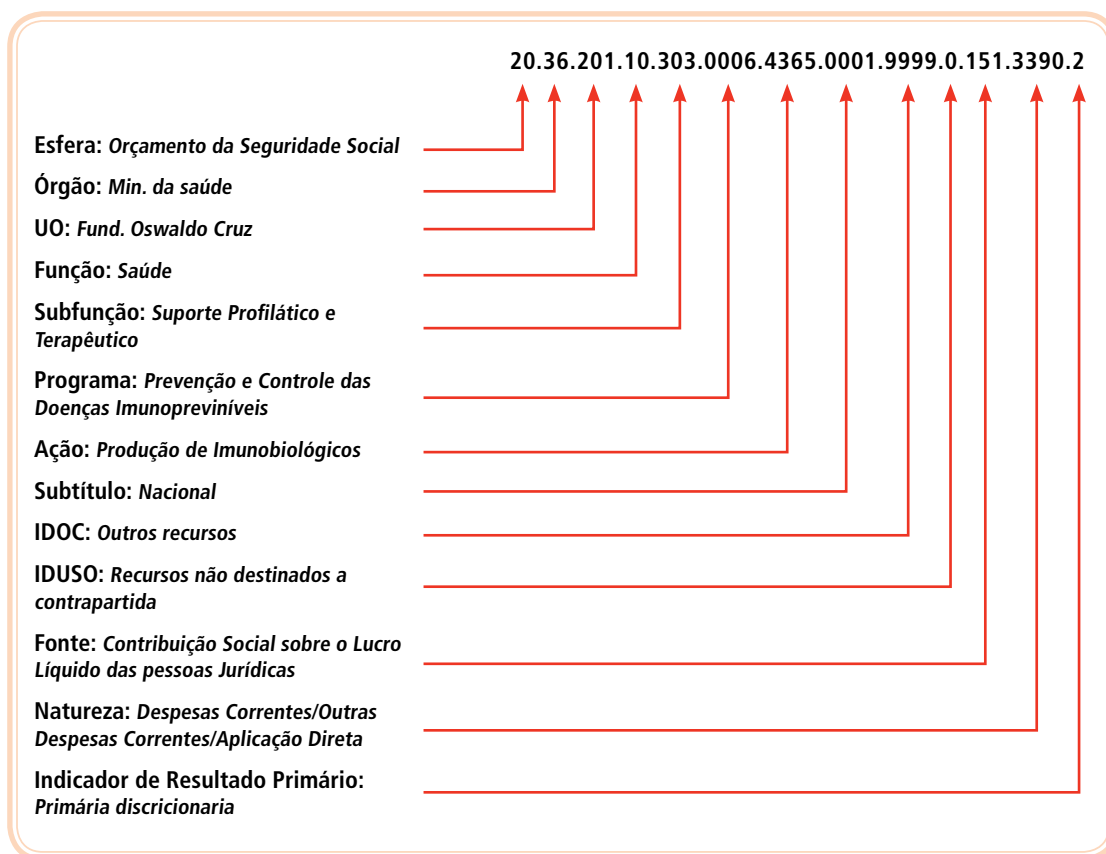
Como mecanismo integrador entre a receita e despesa, o código de destinação/fonte de recursos exerce um duplo papel na execução orçamentária. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária esse código identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados. Assim, o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária.

Ao se fixar a despesa orçamentária deve-se incluir na sua classificação a fonte de recursos que irá financiá-la, juntamente com a natureza da despesa orçamentária, função, subfunção e programa e outras classificações necessárias para estabelecer uma interligação entre um determinado gasto com o recurso que irá financiá-lo.

Fonte: Manual de despesa nacional, 2008. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>.

### Estrutura completa da programação orçamentária





Fonte: Manual Técnico de Orçamento – MTO/2011. Disponível em: <[www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)>.

## Resumo

Nessa aula estudamos a classificação econômica das despesas públicas orçamentárias e que se divide em: Despesas correntes e despesas de capital.

Estudamos também as fontes de recursos da despesa orçamentária. Na próxima aula veremos os estágios da despesa pública.

Até lá!

## Anotações

---



---



---



---



---



# Aula 14 – Estágios da despesa pública

Estudaremos nesta aula os estágios da despesa pública, você sabia que não existe consenso no número real de fases que a despesa orçamentária percorre? Hoje veremos como isso é possível, além disso, estudaremos também as etapas da despesa pública.

Não existe consenso no número real de fases que a despesa orçamentária deve percorrer. Alguns autores defendem o número de estágios conforme a determinação legal que perfazem um total de três. Outros autores defendem que o número de estágios esta pautado na efetiva concretização desta, perfazendo um total de sete estágios.

Vamos verificar no quadro abaixo os estágios da Despesa, segundo estas duas linhas de pensamento:

## Estágios da Despesa

1. Empenho
2. Liquidação
3. Pagamento

Fonte: Kohama (2003, p.122)

## Estágios da Despesa

1. Fixação
2. Programação
3. Licitação
4. Empenho
5. Liquidação
6. Suprimento
7. Pagamento

Fonte: Andrade (2002, p.96)

## 14.1 Etapas da despesa pública

### 1. Planejamento:

A etapa do planejamento e contratação abrange, de modo geral, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação.

#### a) Fixação da despesa

A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

Conforme artigo 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A Lei de Responsabilidade fiscal dispõe sobre a criação da despesa pública e o relacionamento entre os instrumentos de planejamento, conforme abaixo:

Art 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

- I – estimativa do impacto orçamentário – financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;
- II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

- I – adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;
- II – compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

Portanto, a criação ou expansão da despesa requer adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e o PPA. O artigo supracitado vem reforçar o planejamento, mencionado no artigo 1º da LRF e é um dos pilares da responsabilidade na gestão fiscal.

Entretanto, é oportuno esclarecer que despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, não estão sujeitas ao comando do artigo 16 da LRF.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual.



## **b) Descentralizações de créditos orçamentários**

As descentralizações de créditos orçamentários ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências e transposição, pois não:

- modifica o valor da programação ou de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais);
- altera a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais (transferência/transposição).

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão tem-se a descentralização interna, também chamada de provisão. Se, porventura, ocorrer entre unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, ter-se-á uma descentralização externa, também denominada de destaque.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, respeitada fielmente a classificação funcional e a estrutura programática. Portanto, a única diferença é que a execução da despesa orçamentária será realizada por outro órgão ou entidade.

A descentralização de crédito externa dependerá de celebração de convênio ou instrumento congêneres, disciplinando a consecução do objetivo colimado e as relações e obrigações das partes.

## **c) Programação orçamentária e financeira**

A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compro-

missos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

A LRF definiu procedimentos para auxiliar a programação orçamentária e financeira nos artigos 8º e 9º:

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

[...]

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

#### **d) Processo de licitação**

Processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos.

Fonte: Manual da Receita Pública, 2008. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)>.

## **2. Execução:**

Os estágios da despesa orçamentária pública na forma prevista na Lei n. 4.320/1964 são: empenho, liquidação e pagamento.

### **a) Empenho**

O empenho é conceituado conforme prescreve o art. 58 da lei n. 4.320/64, que diz que “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”. Em outras palavras o empenho significa o reconhecimento da dívida, pela administração pública. Após a emissão da nota de empenho, o Estado reconhece o dever de efetuar o pagamento. É proibida a realização de qualquer despesa orçamentária sem empenho prévio

O empenho é prévio, precede a realização da despesa e está restrito ao limite de crédito disponível.

### Modalidades de Empenho

Os empenhos, de acordo com a sua natureza e finalidade, têm as seguintes modalidades ou tipos:

- **Empenho Ordinário ou normal** – quando se tratar de despesa de valor fixo e previamente determinado e o seu pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- **Empenho por Estimativa** – quando se tratar de despesa cujo montante não se possa determinar, previamente, tais como: serviços de telefone, água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes, reprodução de documentos, etc.
- **Empenho Global** - quando se tratar de despesa contratual e outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, tais como: compromissos decorrentes de aluguéis de imóveis e de equipamentos, serviços de terceiros, vencimentos, salários, proventos e pensões, inclusive as obrigações patronais decorrentes.

### Nota de Empenho – NE

O empenho da despesa será formalizado mediante a emissão de documento denominado nota de empenho, do qual constará:

- Nome do credor;
- Especificação da despesa;
- Importância da despesa;
- Demais dados necessários ao controle da execução orçamentária e o acompanhamento da programação financeira.

#### b) Liquidação

O estágio de liquidação é caracterizado pela verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respec-

tivo crédito, ou seja, é o momento em que a administração pública, baseado em documentos confere se todos os passos anteriores a estes foram cumpridos, se os bens foram realmente entregues ou se as obras foram totalmente realizadas, enfim consiste na verificação se está tudo em ordem para que seja formalizado o pagamento ao credor. Neste estágio se faz um levantamento histórico documental da despesa. Nesse estágio da despesa se realiza a comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho.

### **Suprimento**

Consiste na mera entrega ou transferências de recursos às instituições financeiras, com a finalidade de se realizar a quitação da despesa orçamentária. Não é legalmente considerado como um estágio da despesa.

### **c) Pagamento**

Procedidas todas as fases anteriores encerra-se o ciclo da despesa com o último passo, o pagamento. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente da administração pública, determinado que a despesa seja paga através da Ordem Bancária.

Neste estágio se processa a quitação total da dívida para com o credor.

## **3. Controle e Avaliação:**

Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade.

O Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com finalidade de:

- a)** Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- b)** Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.





# Aula 15 – Restos a pagar, créditos adicionais e dívida pública

As despesas legalmente empenhadas que não tenham sido pagas dentro do exercício financeiro chamamos de restos a pagar, na aula de hoje aprenderemos o que é resto a pagar e também o que são créditos adicionais. Veremos ainda o que é dívida pública, será que a dívida também é nossa? O que você acha?

## 15.1 Restos a pagar

Consideram-se restos a pagar, ou resíduos passivos, de acordo com o art. 36 da lei n. 4.320/64 e o Decreto n. 93.872/86, as despesas legalmente empenhadas, mas que não tenham sido pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro. O regime de competência adotado na administração pública, apenas para a contabilização das despesas, determina que os atos e fatos contábeis sejam considerados conforme o exercício a que pertençam, ou seja, em que foram gerados. Neste caso, se uma despesa foi empenhada em um exercício financeiro e somente foi paga no seguinte, ela deve ser contabilizada como pertencente ao exercício em que ocorreu o empenho.

## 15.2 Créditos adicionais

O Crédito adicional caracteriza-se por valores que adicionam ou crescem ao orçamento. É um Instrumento de planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelos órgãos da Administração Pública para a satisfação de suas necessidades e coletivas.

Durante o exercício financeiro, ocorrem fatos novos que provocam o surgimento de novas necessidades e reduzem ou ampliam as existentes, ou seja, há necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, definindo novas autorizações para a execução dos programas de trabalho. Essas novas autorizações, que vão alterar a lei existente, através dos créditos adicionais.

De acordo com art. 40 da Lei n. 4.320/64, os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento. Lembrando que sempre para a criação de um crédito adicional, que representa um reforço de dotação, será necessário que haja a dotação

orçamentária, ou seja, para criação de um crédito adicional, deverá ter recursos disponíveis.

Os créditos adicionais são classificados em:

- Suplementares;
- Especiais;
- Extraordinários.

#### **a) Créditos Suplementares**

São autorizações para reforço de dotação orçamentária, que porque qualquer motivo tornaram-se insuficiente, isto é, haverá uma complementação direta de um tipo de despesa que já havia sido discriminada no orçamento público. Os créditos suplementares complementam uma despesa já existente, porém com recursos insuficientes.

#### **b) Créditos Especiais**

São destinações para despesas que não estavam relacionadas no orçamento, ou seja, para despesas que não tem dotação orçamentária. Os créditos especiais são autorizados para a cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso mesmo não considerada no orçamento.

#### **c) Créditos Extraordinários**

A abertura dos créditos extraordinários, somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

#### **Fonte de abertura de crédito adicional:**

- Quando houver superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, entendido como a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se os saldos dos créditos adicionais transferidos (especiais e extraordinários) e as operações de crédito a eles vinculadas;
- Os provenientes de excesso de arrecadação, entendido como o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se a tendência do exercício, devendo ser deduzidos os créditos extraordinários abertos no exercício;



- Os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou créditos adicionais;
- Produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

## 15.3 Dívida pública

Representam todas as obrigações da administração pública para com terceiros, incluindo-se neste os respectivos juros, ou seja, todos os valores que o governo deve. Existe também alguns que afirmam que a dívida pública é caracterizada pelos compromissos financeiros decorrentes de operações de crédito, assumidos pela administração pública para atender as necessidades da sociedade. Geralmente a dívida pública é causada por empréstimos de longo prazo, como também de empréstimos em curto prazo. Contudo podem integrar a dívida pública os restos a pagar, fianças, cauções, etc.

A dívida pública classifica-se em dois grandes grupos:

- Dívida Fundada ou Consolidada (Interna ou Externa);
- Dívida Flutuante ou Administrativa.

### 15.3.1 Dívida fundada ou consolidada

Este tipo de dívida pública decorre de compromissos em longo prazo, garantido por títulos do governo, que rendem juros e são amortizáveis ou resgatáveis. Efetuada através de contratos financeiros possui pagamentos caracterizados em parcelas, que se constituem amortizações.

A dívida fundada interna é aquela que compreende empréstimos adquiridos através de títulos emitidos pelo governo, tais como: obrigações do tesouro; notas promissórias do tesouro; Letras do tesouro; etc.

Já a dívida fundada externa é caracterizada pelos empréstimos contratados no exterior, por intermédio de instituições financeiras internacionais.

### 15.3.2 Dívida flutuante ou administrativa

Este tipo de dívida pública é caracterizada por breve ou indeterminado período de tempo onde o tesouro contrai recursos para atender a eventuais insuficiências de caixa. Estas insuficiências de caixa geralmente ocorrem devido a um descompasso entre a arrecadação da receita e a realização da despesa. Portanto, a dívida flutuante indica geralmente débitos de curto prazo, ou seja, com prazos inferiores a 12 meses.

A Lei de Meios contempla apenas as unidades setoriais de orçamento de cada órgão/gestão com dotações orçamentárias. Entretanto, existe um grande número de unidades que realizam gastos e que, por conseguinte, necessitam de dotações também. Essas unidades administrativas recebem o orçamento por descentralização da unidade orçamentária, em geral.

### Resultado Primário

O Resultado Primário consiste no resultado das contas do setor público, em determinado período, antes da apropriação dos gastos com os encargos da dívida pública, ou seja, todas as receitas arrecadadas menos as despesas realizadas em um determinado período. Se o resultado for positivo tem-se um superávit primário. Se o resultado for negativo tem-se um déficit primário.

### Resultado Nominal

Considera-se Resultado Nominal a variação da dívida líquida de um setor público em um determinado período de tempo, ou seja, o total da dívida consolidada deduzido o ativo financeiro do início de um período menos o total da dívida consolidada deduzido o ativo financeiro do final deste período. Vejamos o quadro explicativo abaixo:

| Discriminação               | Ano anterior | Ano Corrente | Resultado Nominal |
|-----------------------------|--------------|--------------|-------------------|
| Dívida consolidada          | 200.000,00   | 230.000,00   |                   |
| ( - ) Ativo Financeiro      | 40.000,00    | 90.000,00    |                   |
| ( = ) Dívida fiscal líquida | 160.000,00   | 140.000,00   | 20.000,00         |

No exemplo do quadro acima verificamos um resultado nominal positivo (Dívida Fiscal Líquida do ano anterior – Dívida Fiscal Líquida do ano corrente), no valor de 20.000,00, portanto representa um superávit nominal. Caso o resultado fosse negativo teríamos um déficit nominal.

### Resumo

Nessa aula aprendemos o que são os restos a pagar e o que são créditos adicionais.

Quanto a dívida pública, podemos classificá-la em:

- Dívida Fundada ou Consolidada;
- Dívida Flutuante ou Administrativa.





# Aula 16 – Sistema contábil e subsistemas no setor público

Nesta aula vamos estudar o sistema contábil no setor público, veremos que ele se divide em subsistemas. Veremos também que esses subsistemas são integrados a sistemas de informação para que possa dar a administração informações precisas e rápidas.

Muita atenção a essa aula!

## 16.1 Sistema contábil

O sistema contábil público representa a macroestrutura de informações sobre registro, avaliação, evidenciação e transparência dos atos e dos fatos da gestão pública com o objetivo de orientar, suprir o processo de decisão e a correta prestação de contas.

O sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

- a) **Subsistema de Informações Orçamentárias** – registra e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, os atos e os fatos relacionados ao orçamento e à sua execução, que subsidia a administração com informações sobre: orçamento; programação e execução orçamentária; alterações orçamentárias e resultado orçamentário.
- b) **Subsistema de Informações Financeiras** – registra e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como a situação das disponibilidades no início e no final do período, que subsidia a administração com informações sobre: fluxo de caixa; resultado primário e receita corrente líquida.
- c) **Subsistema de Informações Patrimoniais** – registra, avalia e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, a situação estática dos elementos patrimoniais e a apuração do resultado do exercício, que subsidia a administração com informações sobre: alterações nos elementos patrimoniais; resultado econômico e resultado nominal.
- d) **Subsistema de Custos** – Coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; otimização dos recursos públicos e custos das unidades contábeis.

- e) Subsistema de Compensação** – registra e evidencia por meio de contas específicas, os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade, que subsidia a administração com informações sobre: alterações potenciais nos elementos patrimoniais e acordos, garantias e responsabilidades.

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

- O desempenho da organização no cumprimento da sua missão;
- A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- A avaliação das metas fiscais estabelecidas nas diretrizes orçamentária; e
- A avaliação dos riscos e das contingências fiscais.

Fonte: NBCT 16.2 – Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, patrimônio e sistemas contábeis.  
Disponível em: <[www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_2.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_2.pdf)>.

## 16.2 Passos para lançamentos na contabilidade pública

O primeiro passo para realizarmos os lançamentos dos fatos em cada um dos sistemas é identificar com precisão:

- a)** Se o fato constitui - Receita (R) ou Despesa (D).
- b)** Se o fato constitui uma receita ou despesa – Orçamentária (O) ou extra-orçamentária (E).
- c)** Se o fato constitui – Receita/Despesa corrente (C) ou Receita/Despesa de capital (K).
- d)** A fase ou estágio da receita ou da despesa:
  - Receita: previsão (P); lançamento (L); arrecadação (A), recolhimento (Re)
  - Despesa: Fixação (F); programação (Pr); licitação (Lic); empenho (E); liquidação (Li); suprimento (S); pagamento (Pg).

e) Em qual sistema ou sistemas de contas deve ser realizado o registro da transação:

- Sistema Orçamentário (SO);
- Sistema Financeiro (SF);
- Sistema Patrimonial (SP);
- Sistema de Compensação (SC);

**Tabela 16.1: Classificação dos fatos contábeis**

| Nº  | Descrição do fato ocorrido no exercício atual                       | a) | b) | c) | d) | e)       |
|-----|---|----|----|----|----|----------|
| 01  | Previsão da receita orçamentária – IPTU                             | R  | O  | C  | P  | SO       |
| 02  | Previsão da receita orçamentária – alienação de veículo             | R  | O  | K  | P  | SO       |
| 03  | Fixação da despesa de pessoal – administração                       | D  | O  | C  | F  | SO       |
| 04  | Fixação da despesa de aquisição de veículos para a administração    | D  | O  | C  | F  | SO       |
| 05  | Arrecadação da receita orçamentária – IPTU                          | R  | O  | C  | A  | SO/SF/SP |
| 06  | Arrecadação da receita orçamentária – Alienação de veículos, sendo: | R  | O  | K  | A  | SO/SF/SP |
| 06A | Um veículo contabilizado por R\$100,00 e vendido por R\$80,00       |    |    |    |    | SP       |
| 06B | Um veículo contabilizado por R\$150,00 e vendido por R\$250,00      |    |    |    |    | SP       |
| 07  | Empenho da despesa de pessoal – administração                       | D  | O  | C  | E  | SO/SF/SP |
| 08  | Empenho da despesa de aquisição de veículos para a administração    | D  | O  | K  | E  | SO/SF/SP |
| 09  | Liquidação da despesa de pessoal – administração                    | D  | O  | C  | Li | SO/SF    |
| 10  | Liquidação da despesa de aquisição de veículos para a administração | D  | O  | K  | Li | SO/SF/SP |
| 11  | Pagamento da despesa de pessoal – administração                     | D  | O  | C  | Pg | SF       |
| 12  | Pagamento da despesa de aquisição de veículos para a administração  | D  | O  | K  | Pg | SF       |
| 13  | Pagamento de restos a pagar do exercício anterior                   | D  | E  |    |    | SF       |
| 14  | Recebimento de depósito em caução                                   | R  | E  |    |    | SF       |
| 15  | Devolução de depósito recebido em caução                            | D  | E  |    |    | SF       |
| 16  | Recebimento por doação de um terreno                                |    |    |    |    | SP       |

Fonte: ASSUMPÇÃO, Márcio José. **Contabilidade Pública**. IBPEX, 2007.

## Resumo

Aprendemos nessa aula que o sistema contábil público divide-se em 05 subsistemas, você lembra quais são eles? **(1)** Subsistema de Informações Orçamentárias, **(2)** Subsistema de Informações Financeiras, **(3)** Subsistema de Informações Patrimoniais, **(4)** Subsistema de Custos e **(5)** Subsistema de Compensação.

Não podemos esquecer que esses subsistemas devem ser integrados a subsistemas de informação para que a administração possa ter informações rápidas e precisas sempre que necessitar

Vimos também os passos para o lançamento contábil dos fatos nos sistemas.

Na próxima aula veremos as demonstrações contábeis.





# Aula 17 – Demonstrações contábeis de acordo com a Lei n. 4.320/64

Mensalmente a contabilidade registra todos os fatos que ocorrem durante o exercício financeiro, esses registros, feitos através de relatórios e bancetes chamados de demonstrações contábeis. Na aula de hoje vamos estudar essas demonstrações contábeis de acordo com a Lei n. 4.320/64, começaremos com o balanço orçamentário.

A contabilidade procede aos registros de todos os fatos que ocorrem durante o exercício financeiro, relativos à execução do orçamento, à movimentação financeira, e aos demais que provocam, ou possam vir a provocar, alterações no patrimônio da entidade pública.

Esses registros geram uma enormidade de dados e informações, fazendo com que surja a necessidade de se demonstrar em relatórios sintéticos mensais e ao final do exercício, para que se possa avaliar o resultado da gestão.

Tais relatórios compreendem os Balancetes Mensais que, como o próprio nome diz, são elaborados mensalmente, enquanto que ao final do exercício o resultado da gestão é demonstrado através da elaboração dos Balanços.

A seguir serão apresentados o Balanço Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais de acordo com o estabelecido pela Lei n. 4.320/64.

## 17.1 Balanço orçamentário

O art. 102 da Lei n. 4.320/64 assim dispõe: “Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.”

Face ao dispositivo legal citado, infere-se que o Balanço Orçamentário tem como principal finalidade demonstrar:

1. As Receitas Previstas e as Despesas Fixadas no Orçamento Inicial aprovado pelo legislativo;

2. As Despesas Fixadas inicialmente no Orçamento e os Créditos Adicionais (Suplementares, Especiais e Extraordinários) abertos no transcorrer do exercício em análise;
3. As Receitas Arrecadadas (Execução da Receita) durante o exercício;
4. As Despesas Executadas (Execução da Despesa) no exercício;
5. As diferenças entre:
  6. A Receita Prevista e a Arrecadada; e
  7. A Despesa Fixada e a Executada.
8. O Resultado Orçamentário da gestão, resultante do confronto entre as Receitas Arrecadadas e a Despesa Executada.

**Tabela 17.1: Modelo de Balanço Orçamentário**

| <b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>                |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
|--|-------------------------|-------------------------|---------------------------|---------------------------------------|------------------------|-------------------------|-----------------------------|
| <b>RECEITA</b>                             |                         |                         |                           | <b>DESPESA</b>                        |                        |                         |                             |
| <b>Títulos</b>                             | <b>Previsão<br/>R\$</b> | <b>Execução<br/>R\$</b> | <b>Diferenças<br/>R\$</b> | <b>Títulos</b>                        | <b>Fixação<br/>R\$</b> | <b>Execução<br/>R\$</b> | <b>Diferenças<br/>- R\$</b> |
| <b>RECEITAS CORRENTES</b>                  |                         |                         |                           | <b>CRÉD. ORÇ. E<br/>SUPLEMENTARES</b> |                        |                         |                             |
| Receita Tributária                         |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Receita de Contribuições                   |                         |                         |                           | <b>CRÉDITOS<br/>ESPECIAIS</b>         |                        |                         |                             |
| Receita Patrimonial                        |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Receita Agropecuária                       |                         |                         |                           | <b>CRÉDITOS<br/>EXTRAORDINÁRIOS</b>   |                        |                         |                             |
| Receita Industrial                         |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Receita de Serviços                        |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Transferências Correntes                   |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Outras Receitas Correntes                  |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| <b>RECEITAS DE CAPITAL</b>                 |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Operações de Crédito                       |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Alienação de Bens Móveis<br>e Imóveis      |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Amortização de Emprésti-<br>mos Concedidos |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Transferências de Capital                  |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| Outras Receitas de Capital                 |                         |                         |                           |                                       |                        |                         |                             |
| <b>SOMA</b>                                |                         |                         |                           | <b>SOMA</b>                           |                        |                         |                             |
| <b>DEFICITS</b>                            |                         |                         |                           | <b>SUPERAVITS</b>                     |                        |                         |                             |
| <b>TOTAL</b>                               |                         |                         |                           | <b>TOTAL</b>                          |                        |                         |                             |

Simplificadamente o Balanço Orçamentário pode ser assim apresentado:

| BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (Em R\$) |              |              |                 |              |             |              |                 |
|-------------------------------|--------------|--------------|-----------------|--------------|-------------|--------------|-----------------|
| RECEITAS                      |              |              |                 | DESPESAS     |             |              |                 |
| Títulos                       | Previsão (1) | Execução (2) | Diferença (2-1) | Títulos      | Fixação (3) | Execução (4) | Diferença (4-3) |
| Corrente                      | 200          | 220          | 20              | Corrente     | 150         | 150          | 0               |
| Capital                       | 50           | 40           | (10)            | Capital      | 100         | 50           | (50)            |
| <b>SOMA</b>                   | <b>250</b>   | <b>260</b>   | <b>10</b>       | <b>SOMA</b>  | <b>250</b>  | <b>200</b>   | <b>(50)</b>     |
| Déficit                       |              |              |                 | Superávit    |             | 60           | 60              |
| <b>TOTAL</b>                  | <b>250</b>   | <b>260</b>   | <b>10</b>       | <b>TOTAL</b> | <b>250</b>  | <b>260</b>   | <b>10</b>       |

Da análise do Balanço Orçamentário simplificado podemos inferir:

### Com relação à Previsão:

A Receita Prevista foi de R\$250 e a Despesa Fixada em igual valor, demonstrando equilíbrio na previsão.

Quanto às previsões devemos observar que quando:

- A Receita Prevista for igual à Despesa Fixada, temos **equilíbrio na previsão**;
- A Receita Prevista for maior que à Despesa Fixada, temos **superávit na previsão**;
- A Receita Prevista for menor que à Despesa Fixada, temos **déficit na previsão**;

Esta última situação em rigor não deve existir em respeito ao princípio orçamentário do equilíbrio.

### Com relação à Execução:

#### a) Quanto às receitas

- Com relação às receitas correntes foram arrecadadas mais do que o previsto, resultando em excesso de arrecadação de R\$20;
- Quanto às Receitas de Capital foram arrecadas menos do que o previsto, resultando numa queda (ou déficit) de arrecadação de R\$10;

- No total foi arrecadado mais do que o previsto, resultando em excesso (ou superávit) de arrecadação de R\$10.

#### **b) Quanto às despesas**

- As Despesas Correntes foram executadas de acordo com o previsto, resultando em equilíbrio da execução (na prática isso dificilmente ocorre);
- As Despesas de Capitais foram executadas em valor inferior ao previsto, resultando numa Economia de Dotação de R\$50.

#### **c) Quanto ao resultado orçamentário**

Analisa-se o Resultado Orçamentário comparando as Receitas Arrecadadas com as Despesas Executadas. No nosso caso temos:

|   |              |
|---|--------------|
| RECEITAS ARRECADADAS                        | R\$260       |
| (-) DESPESAS EXECUTADAS                     | (R\$200)     |
| <b>= RESULTADO ORÇAMENTÁRIO (SUPERÁVIT)</b> | <b>R\$60</b> |

O Resultado Orçamentário deriva da conjugação do resultado da arrecadação das receitas e da execução da despesa. No nosso caso tivemos excesso de arrecadação de R\$10 e economia de dotação de R\$50 resultando num superávit orçamentário de R\$60.

É esse superávit que propicia o equilíbrio entre Receitas e Despesas do Balanço Orçamentário.

Se tivesse ocorrido déficit orçamentário (o que só é possível em caso especial que verificaremos adiante) este seria apresentado do lado das receitas para permitir o equilíbrio do balanço.

O Resultado Orçamentário pode ser:

- **Superávit Orçamentário ou Superávit na Execução**, quando as Receitas Arrecadadas são superiores às Despesas Executadas;
- **Déficit Orçamentário ou Déficit de Execução**, quando as Receitas Arrecadadas forem menores que as Despesas Executadas;
- **Equilíbrio Orçamentário**, quando as Receitas Arrecadadas forem iguais às Despesas Executadas (dificilmente ocorre na prática).

## Observações

1. Em virtude de a Receita ser Estimada pode ser arrecadado mais do que o previsto, todavia, como a despesa é fixada, **não pode** ser executada em valor superior ao fixado;
2. Face ao exposto e das disposições da LRF, **somente quando for utilizado o superávit financeiro de exercício anterior** pode ocorrer o déficit orçamentário.

Diante e todo o exposto temos que quando:

- A Receita Prevista for igual à Receita Arrecadada, temos **equilíbrio na execução da receita**;
- A Receita Prevista for menor que a Receita Arrecadada, temos **superávit (ou excesso) de arrecadação**;
- A Receita Prevista for maior que a Receita Arrecadada, temos **déficit (ou insuficiência) de arrecadação**;
- A Despesa Fixada for igual à Despesa Executada, temos **equilíbrio na execução da despesa**;
- A Despesa Fixada for maior que a Despesa Executada, temos **Economia Orçamentária (ou de Dotação)**;

**NÃO PODE** a Despesa Fixada **SER MENOR** que a Despesa Executada, em função da disposição constitucional de que a despesa empenhada tem como limite os créditos orçamentários e adicionais aprovados pelo legislativo.

### 17.1.1 Indicadores do balanço orçamentário ou de execução orçamentária

Podemos analisar o Balanço Orçamentário através do cálculo de indicadores. Eis alguns indicadores utilizados para tanto:

#### 1. Análise da Previsão Orçamentária:

| INDICADOR             | FÓRMULA          | VALORES | ÍNDICE |
|-----------------------|------------------|---------|--------|
| PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA | DESPESA FIXADA   | 250     | 1      |
|                       | -----            | -----   |        |
|                       | RECEITA PREVISTA | 250     |        |

### Interpretação:

- Índice igual a 1, significa que houve equilíbrio na previsão;
- Índice maior do que 1, indica que a despesa fixada é maior que a receita, isto é, que houve abertura de Créditos Adicionais, no percentual superior a 1;
- Índice menor que 1, significa que a LOA foi aprovada com o valor da receita superior à despesa. Este caso dificilmente ocorrerá em função do Princípio do equilíbrio orçamentário.

### 2. Análise da Execução da Receita:

| INDICADOR           | FÓRMULA            | VALORES | ÍNDICE |
|---------------------|--------------------|---------|--------|
| EXECUÇÃO DA RECEITA | RECEITA ARRECADADA | 260     | 1,04   |
|                     | -----              | -----   |        |
|                     | RECEITA PREVISTA   | 250     |        |

### Interpretação:

- Índice igual a 1, significa que houve equilíbrio na execução da receita;
- Índice maior do que 1, indica que a receita arrecadada foi maior do que a receita prevista no percentual superior a 1. No nosso caso indica que foi arrecadado 4% a mais do que o previsto.
- Índice menor que 1, significa que a receita arrecadada foi menor do que a receita prevista no percentual equivalente à diferença entre o índice encontrado e 1.

### 3. Análise da Execução da Despesa:

| INDICADOR           | FÓRMULA           | VALORES | ÍNDICE |
|---------------------|-------------------|---------|--------|
| EXECUÇÃO DA DESPESA | DESPESA EXECUTADA | 200     | 0,8    |
|                     | -----             | -----   |        |
|                     | DESPESA FIXADA    | 250     |        |

### Interpretação:

O índice encontrado indica que foi executado apenas 80% das despesas fixadas.

Quando isto ocorre é de bom alvitre que se analise as causas da não execução da despesa, pois no caso em estudo, deixaram de ser realizadas as despesas de capital, indicando que provavelmente deixou-se de construir um bem que poderia ser necessário à consecução dos objetivos de governo.

### Observação

Consideramos como despesa executadas as despesas empenhadas.

#### 4. Análise do Resultado Orçamentário:

| INDICADOR              | FÓRMULA            | VALORES | ÍNDICE |
|------------------------|--------------------|---------|--------|
| RESULTADO ORÇAMENTÁRIO | RECEITA ARRECADADA | 260     |        |
|                        | -----              | -----   | 1,3    |
|                        | DESPESA EXECUTADA  | 200     |        |

#### Interpretação:

O índice encontrado mostra que a receita arrecadada foi superior às despesas executadas, resultando num superávit equivalente à 30% das despesas.

Nesse caso é conveniente analisar as causas do superávit, por exemplo, pode ter ocorrido por obtenção de empréstimos o que aumenta a dívida fundada, ou então, por ter deixado de realizar despesas que gerariam benefícios à coletividade.

Pode-se constituir outros índices de acordo com a necessidade de informação pela administração, como por exemplo, se o gestor desejar saber quanto representou os gastos com pessoal e encargos em relação à despesa total, basta extrair os dados dos registros contábeis e proceder aos cálculos respectivos.

### 17.1.2 Outras considerações sobre o balanço orçamentário

Por fim cabe destacar que o Balanço orçamentário fornece outras informações importantes, por exemplo:

- Resultado do Orçamento Corrente, apurado através do valor das Receitas Correntes menos as Despesas Correntes. Se na previsão o resultado for positivo indica que as receitas correntes previstas são suficientes para cobrir as despesas correntes sobrando ainda recursos para se investir em despesas de capital. Quando isso ocorre diz-se que há tendência à

capitalização. Se o resultado for negativo, indica que o gestor terá de recorrer a receitas de capital para cobrir as despesas correntes, e neste caso, há que se observar as limitações impostas pela legislação, por exemplo, quanto à obtenção de empréstimos e de aplicação do produto de alienação de bens.

- Resultado do Orçamento de Capital, que é obtido pelo valor das Receitas de Capital menos as Despesas de Capital, o que permite fazer inferências semelhantes ao item anterior.
- Tanto o Resultado Corrente como o de Capital pode ser avaliado quanto ao previsto, executado e saldo.

## Resumo

Nessa aula estudamos demonstrações contábeis de acordo com a Lei n. 4.320/64 e em especial o Balanço orçamentário que demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Na próxima aula daremos continuidade as demonstrações contábeis, daremos conta do Balanço Financeiro.

## Anotações

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



# Aula 18 – Balanço financeiro e balanço patrimonial

Continuamos estudando as demonstrações financeiras, o balanço financeiro demonstra a receita e a despesa orçamentária assim como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária. Já o balanço patrimonial demonstra os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade em determinado momento.

## 18.1 Balanço financeiro

Com relação ao Balanço Financeiro a Lei n. 4.320/64 assim dispõe:

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

- O Balanço Financeiro, portanto, tem como finalidade demonstrar:
- Os saldos disponíveis em caixa e bancos existentes no início do exercício;
- Os recebimentos no exercício, oriundos de Receitas Orçamentárias e Extra-Orçamentárias;
- Os pagamentos efetuados no exercício, relativos às despesas orçamentárias e extra-orçamentárias; e
- Os saldos disponíveis em caixa e bancos no final do exercício e que, conseqüentemente, passam para o exercício seguinte.



**Figura 18.1: Cálculo do balancete**

Fonte: [www.sxc.hu](http://www.sxc.hu)

Tabela 18.1: Modelo de Balanço Financeiro

| BALANÇO FINANCEIRO                                |     |     |     |  |     |     |     |
|---|-----|-----|-----|--|-----|-----|-----|
| RECEITA   |     |     |     | DESPESA                                  |     |     |     |
| TÍTULOS   | R\$ | R\$ | R\$ | TÍTULOS                                  | R\$ | R\$ | R\$ |
| <b>ORÇAMENTÁRIA</b>                               |     |     |     | <b>ORÇAMENTÁRIA</b>                      |     |     |     |
| <b>RECEITAS CORRENTES</b>                         |     |     |     | Legislativa                              |     |     |     |
| Receita Tributária                                |     |     |     | Judiciária                               |     |     |     |
| Receita de Contribuições                          |     |     |     | Essencial à Justiça                      |     |     |     |
| Receita Patrimonial                               |     |     |     | Defesa Nacional                          |     |     |     |
| Receita Agropecuária                              |     |     |     | Segurança Pública                        |     |     |     |
| Receita Industrial                                |     |     |     | Relações Exteriores                      |     |     |     |
| Receita de Serviços                               |     |     |     | Assistência Social                       |     |     |     |
| Transferências Correntes                          |     |     |     | Previdência Social                       |     |     |     |
| Outras Receitas Correntes                         |     |     |     | Saúde                                    |     |     |     |
| <b>RECEITAS DE CAPITAL</b>                        |     |     |     | Trabalho                                 |     |     |     |
| Operações de Crédito                              |     |     |     | Educação                                 |     |     |     |
| Alienação de Bens Móveis e Imóveis                |     |     |     | Cultura                                  |     |     |     |
| Amortização de Empréstimos Concedidos             |     |     |     | Direitos da Cidadania                    |     |     |     |
| Transferências de Capital                         |     |     |     | ...                                      |     |     |     |
| Outras Receitas de Capital                        |     |     |     | Encargos Especiais                       |     |     |     |
| <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>                         |     |     |     | <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>                |     |     |     |
| Restos a Pagar (Contrapartida da Despesa a Pagar) |     |     |     | Restos a Pagar (Pagamentos no Exercício) |     |     |     |
| Serviço da Dívida a Pagar (Contrapartida)         |     |     |     | Serviços da Dívida a Pagar (Pagamento)   |     |     |     |
| Depósitos   |     |     |     | Depósitos                                |     |     |     |
| Outras Operações                                  |     |     |     | Outras Operações                         |     |     |     |
| <b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>                |     |     |     | <b>SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE</b>   |     |     |     |
| Disponível:                                       |     |     |     | Disponível:                              |     |     |     |
| Caixa   |     |     |     | Caixa                                    |     |     |     |
| Bancos e Correspondentes                          |     |     |     | Bancos e Correspondentes                 |     |     |     |
| Exatores  |     |     |     | Exatores                                 |     |     |     |
| Vinculado em C/C Bancária                         |     |     |     | Vinculado em C/C Bancária                |     |     |     |
| <b>TOTAL</b>                                      |     |     |     | <b>TOTAL</b>                             |     |     |     |

A seguir apresentamos um exemplo resumido de Balanço Financeiro:

| BALANÇO FINANCEIRO (Em R\$) |     |                   |                           |     |            |
|-----------------------------|-----|-------------------|---------------------------|-----|------------|
| RECEITAS (Ingressos)        |     | DESPESAS (Saídas) |                           |     |            |
| <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>        |     | <b>260</b>        | <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>      |     | <b>200</b> |
| Correntes                   | 220 |                   | Legislativa               | 50  |            |
| De Capital                  | 40  |                   | Administração             | 150 |            |
|                             |     |                   |                           |     |            |
| <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>   |     | <b>130</b>        | <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b> |     | <b>100</b> |
| Restos a Pagar (inscritos)  | 30  |                   | Restos a Pagar (Pagos)    | 20  |            |
| Depósitos (Cauções)         | 100 |                   | Depósitos (Consignações)  | 80  |            |
| <b>SALDOS INICIAIS</b>      |     | <b>30</b>         | <b>SALDOS FINAIS</b>      |     | <b>120</b> |
| Caixa                       | 10  |                   | Caixa                     | 30  |            |
| Bancos                      | 20  |                   | Bancos                    | 90  |            |
| <b>TOTAIS</b>               |     | <b>420</b>        | <b>TOTAIS</b>             |     | <b>420</b> |

Analisando o Balanço Financeiro simplificado na página anterior podemos inferir:

- Que enquanto no Balanço Orçamentário o Déficit ou Superávit Orçamentário permite o equilíbrio entre Receitas e Despesas, no caso do Balanço Financeiro o Saldo Final é que propicia tal equilíbrio;
- Somando-se as Receitas Orçamentárias (260) mais as Extra-Orçamentárias (130) e os Saldos disponíveis Iniciais (30) chegamos ao total de 420; diminuindo-se desse total as Despesas Orçamentárias (200) e as Extra-Orçamentárias (100) chegamos aos saldos finais de 120.

Há uma peculiaridade em relação ao Balanço Financeiro. Dissemos no início deste item que o Balanço Financeiro apresenta os saldos iniciais, mais os recebimentos e os pagamentos no exercício e o saldo que fica disponível para o exercício seguinte. Todavia, observa-se que nas Receitas Extra-Orçamentárias consta o valor de R\$30 a título de Restos a Pagar Inscritos. Esse valor não representa recebimento efetivo. Não entrou esse valor no caixa ou no banco da entidade. Consta ali em função do disposto no parágrafo único do artigo 103 da Lei n. 4.320/64 que assim dispõe: “Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.”

Isto ocorre porque na despesa orçamentária computada como paga no exercício e constante do lado das saídas no Balanço Financeiro, existem R\$30 reais que não foram pagas no exercício; foram empenhadas, liquidadas e inscritas em Restos a Pagar no exercício seguinte. Se não fizéssemos constar os R\$30 correspondentes como Receita Extra-Orçamentária não haveria o equilíbrio entre o lado esquerdo e o direito do Balanço Financeiro.

O Professor Lino Martins da Silva afirma que a conta Restos a Pagar que aparece como ingresso (Receita) representa, na verdade, uma conta redutora da Despesa Realizada. Uma alternativa que ainda não é utilizada na Contabilidade Governamental poderia ser a apresentação da demonstração do balancete financeiro ou fluxo de caixa com o valor dos Restos a Pagar inscritos como redutora despesa.

Concordamos *in totum* com o eminente mestre. No nosso exemplo, se utilizado a conta Restos a Pagar inscritos como redutora da despesa, o Balanço Financeiro ficaria assim demonstrado:

A-Z

***In totum***

Expressão em latim muito utilizada no direito que significa no todo, na totalidade. Estamos querendo dizer que concordamos totalmente com o professor Lino.

| <b>BALANÇO FINANCEIRO</b>   |     |            |                                |                |
|-----------------------------|-----|------------|--------------------------------|----------------|
| <b>RECEITAS (Ingressos)</b> |     |            | <b>DESPESAS (Saídas)</b>       |                |
| <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>        |     | <b>260</b> | <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>           | <b>200</b>     |
| Correntes                   | 220 |            | Legislativa                    | 50             |
| De Capital                  | 40  |            | Administração                  | 150            |
|                             |     |            | (-) Restos a Pagar (inscritos) | (30)           |
|                             |     |            | <b>= Despesa Paga</b>          | <b>170</b>     |
| <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>   |     | <b>100</b> | <b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>      | <b>80</b>      |
| Depósitos (Cauções)         | 100 |            | Restos a Pagar (Pagos)         | 20             |
|                             |     |            | Depósitos (Consignações)       | 60             |
|                             |     |            |                                |                |
| <b>SALDOS INICIAIS</b>      |     | <b>30</b>  | <b>SALDOS FINAIS</b>           | <b>140</b>     |
| Caixa                       | 10  |            | Caixa                          | 30             |
| Bancos                      | 20  |            | Bancos                         | 110            |
|                             |     |            |                                |                |
| <b>TOTAIS</b>               |     | <b>390</b> | <b>TOTAIS</b>                  | <b>390 (1)</b> |

(1)  $170 + 80 + 140 = 390$

### 18.1.1 Indicadores do balanço financeiro

Dentre os indicadores que podem ser utilizados para análise do Balanço Financeiro, destacamos:

#### 1. Análise da Execução Financeira Orçamentária Efetiva:

| <b>INDICADOR</b>                                | <b>FÓRMULA</b>  | <b>VALORES</b> | <b>ÍNDICE</b> |
|---|---|----------------|---------------|
| <b>EXECUÇÃO FINANCEIRA ORÇAMENTÁRIA EFETIVA</b> | <b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b>                                 | 260            | 1,53          |
|   | -----   | -----          |               |
|   | <b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA(-)<br/>RESTOS A PAGAR INSCRITOS</b> | 200 (-) 30     |               |

#### Interpretação:

O índice revela que o valor das receitas orçamentárias recebidas são 53% superior às despesas efetivamente pagas no exercício.

Revela também, que 47% das receitas orçamentárias recebidas não foram utilizadas no exercício e conseqüentemente permanecem compondo o saldo para o exercício seguinte, o que permite afirmar que a entidade dispõe de disponibilidade de caixa para pagar as despesas inscritas em restos a pagar.

## 2. Análise da Execução Financeira Total:

| INDICADOR                 | FÓRMULA  | VALORES   | ÍNDICE |
|---------------------------|--|-----------|--------|
| EXECUÇÃO FINANCEIRA TOTAL | RECEITA ORÇAMENTÁRIA<br>+<br>REC. EXTRA-ORÇ.       | 260 + 100 | 1,44   |
|                           | -----  | -----     |        |
|                           | DESPESA ORÇAMENTÁRIA PAGA<br>+<br>DESP. EXTRA-ORÇ. | 170 + 80  |        |

### Interpretação:

O índice revela que os valores recebidos no exercício foram 44% maiores que os dispêndios no mesmo período.

## 3. Análise da Execução Financeira Extra-Orçamentária:

| INDICADOR                              | FÓRMULA                    | VALORES | ÍNDICE |
|--|----------------------------|---------|--------|
| EXECUÇÃO FINANCEIRA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA | RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA | 100     | 1,25   |
|  | -----                      | -----   |        |
|  | DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA | 80      |        |

### Interpretação:

Indica que os ingressos extra-orçamentários foram 25% maior que as saídas.

## 4. Análise dos Saldos Financeiros:

| INDICADOR                      | FÓRMULA         | VALORES | ÍNDICE |
|--------------------------------|-----------------|---------|--------|
| ANÁLISE DOS SALDOS FINANCEIROS | SALDOS FINAIS   | 140     | 4,67   |
|                                | -----           | -----   |        |
|                                | SALDOS INICIAIS | 30      |        |

### Interpretação:

Indica que o saldo que passa para o exercício seguinte equivale a 467% do saldo inicial, isto é teve um crescimento de 366%, o que resulta do fato de que as despesas pagas, tanto orçamentária quanto extra-orçamentária, ter sido inferior às receitas recebidas.

Outros índices podem ser extraídos de acordo com a necessidade do gestor, por exemplo, pode-se comparar por categorias econômicas, ou seja, dividindo-se as receitas correntes (ou de capital) recebidas com as despesas correntes (ou de capital) pagas. Nesse caso, no entanto, há necessidade de se buscar informações em outros demonstrativos, p. ex. o valor das despesas correntes e de capital, assim como dos restos a pagar para saber a qual categoria econômica pertence, pois tais informações não se encontram disponíveis no Balanço Financeiro.

### 5. Quociente de Inscrição em Restos a Pagar:

| INDICADOR                                | FÓRMULA                  | VALORES | ÍNDICE |
|--|--------------------------|---------|--------|
| QUOCIENTE DE INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR | RESTOS A PAGAR INSCRITOS | 30      | 0,15   |
|  | -----                    | -----   |        |
|  | DESPESA REALIZADA        | 200     |        |

#### Interpretação:

Significa que os restos a pagar inscritos representam 15% da despesa empenhada, isto é, apenas 15% da despesa empenhada no exercício deixou de ser paga no período.

## 18.2 Balanço patrimonial

No que tange ao Balanço Patrimonial a Lei n. 4.320/64 assim dispõe:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

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

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras

que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.  
 § 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

O Balanço Patrimonial demonstra os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade em determinado momento. O Patrimônio Líquido é também chamado de Situação Líquida e no modelo apresentado no Anexo 14 da Lei n. 4.320/64 é denominado de Ativo Real e representa a diferença entre o valor dos bens mais os direitos menos as obrigações da entidade.

É uma demonstração estática como se fosse uma fotografia do patrimônio da entidade no momento de seu levantamento.

Conjugando o disposto acima com o modelo apresentado no Anexo 14 da Lei n. 4.320/64, simplificada o Balanço Patrimonial é composto pelos seguintes grupos e subgrupos de contas:

|  |   |
|--|---|
| <b>ATIVO FINANCEIRO</b>  | <b>PASSIVO FINANCEIRO</b>   |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>  | <b>PASSIVO PERMANENTE</b>   |
| <b>SOMA DO ATIVO REAL</b>  | <b>SOMA DO PASSIVO REAL</b>   |
| <b>SALDO PATRIMONIAL – Passivo Real Descontado</b> , quando o Ativo Real é menor que o Passivo Real. | <b>SALDO PATRIMONIAL – Ativo Real Líquido</b> , quando o Ativo Real é maior que o Passivo Real. |
| <b>ATIVO COMPENSADO</b>  | <b>PASSIVO COMPENSADO</b>   |
| <b>TOTAL DO ATIVO</b>  | <b>TOTAL DO PASSIVO</b>   |

No quadro a seguir descrevemos sucintamente o que representa cada um dos grupos do Balanço.

|  |   |
|--|---|
| <p><b>ATIVO FINANCEIRO</b> – Representa valores disponíveis e os que serão recebidos a curto prazo (até o final do exercício seguinte). Compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários. Correspondem aos saldos das contas que permanecem abertas no Sistema Financeiro. Está dividido nos seguintes subgrupos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>Disponível</b> – que representa os saldos disponíveis em caixa e Bancos;</li> <li>✓ <b>Vinculado</b> – que correspondem aos saldos em conta bancárias vinculados a determinado, convênio, fundo, a despesas obrigatórias, etc.</li> <li>✓ <b>Realizável</b> – que representam valores que a entidade tem a receber.</li> </ul> | <p><b>PASSIVO FINANCEIRO</b> – Representa as obrigações exigíveis a curto prazo (até o final do exercício seguinte). Compreende os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária. É a chamada Dívida Flutuante.</p> |
|--|---|

|   |  |
|---|--|
| <b>ATIVO PERMANENTE</b> – Representa os bens adquiridos para ficar permanentemente na entidade, assim como os valores a receber a longo prazo (após o término do exercício seguinte). Compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. | <b>PASSIVO PERMANENTE</b> – Representa as obrigações exigíveis a longo prazo (após o término do exercício seguinte). Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate. Está dividido em:<br><ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Dívida fundada Interna; e</li> <li>✓ Dívida Fundada Externa</li> </ul> É também chamada Dívida Fundada ou Consolidada. |
| <b>SOMA DO ATIVO REAL</b> – Representa a soma do Ativo Financeiro mais o Ativo Permanente.  | <b>SOMA DO PASSIVO REAL</b> – Representa a soma do Passivo Financeiro mais o Passivo Permanente.   |
| <b>SALDO PATRIMONIAL – Passivo Real Descoberto</b> – é representado do lado do Ativo quando o Ativo Real é menor que o Passivo Real.  | <b>SALDO PATRIMONIAL – Ativo Real Líquido</b> – é representado do lado do Passivo quando o Ativo Real é maior que o Passivo Real.  |
| <b>ATIVO COMPENSADO</b> – Aqui são demonstradas as contas que representam bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.   | <b>PASSIVO COMPENSADO</b> – Aqui são demonstradas as contas que representam contrapartida daquelas demonstradas no Ativo Compensado.   |

No quadro a seguir demonstramos alguns exemplos de contas classificadas nos grupos e subgrupos do Balanço Patrimonial.

|   |   |
|---|---|
| <b>ATIVO FINANCEIRO</b><br><b>Disponível</b><br>Caixa<br>Bancos<br><b>Vinculado</b><br>Bancos contas vinculadas<br>Cauções<br>Receitas de Terceiros<br><b>Realizável</b><br>Créditos a Receber<br>Devedores Diversos  | <b>PASSIVO FINANCEIRO</b><br>Restos a Pagar<br>Serviços da Dívida a Pagar<br>Depósitos (Descontos em Folha de Pamaneto como, por exemplo, Pensão Alimentícia, Cauções, Fianças etc.)<br>Débitos de Tesouraria (Obrigações exigíveis a curto prazo não classificáveis no item anterior como restituições a pagar e outros) |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b><br>Bens Móveis (móveis e utensílios, veículos, máquinas, computadores etc.)<br>Imóveis (Edifícios, Terrenos etc.)<br>Bens de Natureza Industrial (Máquinas, Semoventes, Edificações etc.)<br>Créditos (Dívida Ativa, Empréstimos Concedidos, Créditos por fornecimento de bens ou serviços etc.)<br>Valores (Participações Societárias, Almojarifado, Jóias etc.)<br>Diversos | <b>PASSIVO PERMANENTE</b><br><b>Dívida fundada Interna</b><br>Em Títulos<br>Por Contratos<br><b>Dívida Fundada Externa</b><br>Em Títulos<br>Por Contratos<br>Diversos (obrigações exigíveis a longo prazo não classificáveis no item anterior)  |
| <b>ATIVO COMPENSADO</b><br>Valores de Terceiros (Depósitos, Cauções, Consignações, Fianças etc.)<br>Diversos (Vales Concedidos, Convênios, Valor de Operações de Créditos Contratadas etc.)   | <b>PASSIVO COMPENSADO</b><br>Contrapartida dos valores lançados no Ativo Compensado   |



Tabela 18.2: Modelo de Balanço Patrimonial

| BALANÇO PATRIMONIAL               |     |     |     |  |     |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|-----|--|-----|-----|-----|
| ATIVO                             |     |     |     | PASSIVO  |     |     |     |
| TÍTULOS                           | R\$ | R\$ | R\$ | TÍTULOS  | R\$ | R\$ | R\$ |
| <b>ATIVO FINANCEIRO</b>           |     |     |     | <b>PASSIVO FINANCEIRO</b>                      |     |     |     |
| <b>Disponível</b>                 |     |     |     | <b>Restos a Pagar</b>                          |     |     |     |
| Caixa                             |     |     |     | ...  |     |     |     |
| Bancos e Correspondentes          |     |     |     | Serviço da Dívida a Pagar                      |     |     |     |
| Exatores                          |     |     |     | Depósitos                                      |     |     |     |
| <b>Vinculado em c/c Bancárias</b> |     |     |     | Débitos de Tesouraria                          |     |     |     |
| ...                               |     |     |     | <b>PASSIVO PERMANENTE</b>                      |     |     |     |
| <b>Realizável</b>                 |     |     |     | <b>Dívida Fundada Interna</b>                  |     |     |     |
| ...                               |     |     |     | Em Títulos                                     |     |     |     |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>           |     |     |     | Por Contratos                                  |     |     |     |
| Bens Móveis                       |     |     |     | <b>Dívida Fundada Externa</b>                  |     |     |     |
| Bens Imóveis                      |     |     |     | Em Títulos                                     |     |     |     |
| Bens de Natureza Industrial       |     |     |     | Por Contratos                                  |     |     |     |
| Créditos                          |     |     |     | <b>Diversos</b>                                |     |     |     |
| Valores Diversos                  |     |     |     | ...  |     |     |     |
| <b>Soma do Ativo Real</b>         |     |     |     | <b>Soma do Passivo Real</b>                    |     |     |     |
| <b>SALDO PATRIMONIAL</b>          |     |     |     | <b>SALDO PATRIMONIAL</b>                       |     |     |     |
| Passivo Real Descoberto           |     |     |     | Ativo Real Líquido                             |     |     |     |
| Soma                              |     |     |     | Soma   |     |     |     |
| <b>ATIVO COMPENSADO</b>           |     |     |     | <b>ATIVO COMPENSADO</b>                        |     |     |     |
| Valores em poder de Terceiros     |     |     |     | Contrapartida de Valores em poder de Terceiros |     |     |     |
| Valores nominais Emitidos         |     |     |     | Contrapartida de Valores nominais Emitidos     |     |     |     |
| Diversos                          |     |     |     | Diversos                                       |     |     |     |
| ....                              |     |     |     | ....   |     |     |     |
| <b>TOTAL GERAL</b>                |     |     |     | <b>TOTAL GERAL</b>                             |     |     |     |

Apresentamos a seguir um exemplo simplificado de Balanço Patrimonial:

| ATIVO                         |     |            |            | PASSIVO                                       |  |            |            |
|-------------------------------|-----|------------|------------|---|--|------------|------------|
| TÍTULOS                       | R\$ | R\$        | R\$        | TÍTULOS                                       | R\$  | R\$        | R\$        |
| <b>FINANCEIRO</b>             |     |            |            | <b>FINANCEIRO</b>                             |  |            |            |
| <b>Disponível</b>             |     |            |            | <b>Restos a Pagar</b>                         |  |            |            |
| Caixa                         | 30  |            |            | Restos a Pagar Processados                    | 30   |            |            |
| Bancos                        | 110 | <b>140</b> |            | Restos a Pagar a Processar                    | 70   | <b>100</b> |            |
| <b>Realizável</b>             |     |            |            | <b>Depósitos de Terceiros</b>                 |  |            |            |
| Créditos a Receber            | 100 |            |            | Cauções e Consignações                        | 60   |            |            |
| Diversos Devedores            | 60  | <b>160</b> | <b>300</b> | Outros Depósitos                              | 50   | <b>110</b> | <b>210</b> |
| <b>PERMANENTE</b>             |     |            |            | <b>PERMANENTE</b>                             |  |            |            |
| Bens Móveis                   |     | 100        |            | <b>Dívida Fundada Interna</b>                 |  | 80         |            |
| Bens Imóveis                  |     | 200        |            | <b>Dívida Fundada Externa</b>                 |  | 320        | <b>400</b> |
| Créditos                      |     | 80         |            |   |  |            |            |
| Valores                       |     | 20         | <b>400</b> |   |  |            |            |
| <b>SOMA DO ATIVO REAL</b>     |     |            | <b>700</b> | <b>SOMA DO PASSIVO REAL</b>                   |  |            | <b>610</b> |
|                               |     |            |            | <b>SALDO PATRIMONIAL - Ativo Real Líquido</b> |  |            |            |
|                               |     |            |            | De Exercícios Anteriores                      |  |            |            |
|                               |     |            |            | Do Exercício                                  |  |            |            |
|                               |     |            |            |   |  |            |            |
| <b>ATIVO COMPENSADO</b>       |     |            |            | <b>PASSIVO COMPENSADO</b>                     |  |            |            |
| Valores em poder de Terceiros |     |            |            | <b>50</b>                                     | Contrapartida de Valores em poder de Terceiros |            | <b>50</b>  |
| <b>TOTAL GERAL</b>            |     |            | <b>750</b> | <b>TOTAL GERAL</b>                            |  |            | <b>750</b> |

### 18.2.1 Indicadores do balanço patrimonial

Apresentamos alguns indicadores utilizados para analisar o Balanço Patrimonial. Lembramos, no entanto, que em virtude do conjunto de normas que envolvem a Administração Pública, tanto no que se refere aos seus créditos e alienação de bens, quanto no pagamento das dívidas, deve-se ter cuidado especial com relação ao resultado encontrado na análise para não conduzir a interpretação equivocada dos índices.

#### 1. Liquidez Corrente:

| INDICADOR         | FÓRMULA            | VALORES | ÍNDICE |
|-------------------|--------------------|---------|--------|
| LIQUIDEZ CORRENTE | ATIVO FINANCEIRO   | 300     |        |
|                   | -----              | -----   | 1,43   |
|                   | PASSIVO FINANCEIRO | 210     |        |

#### Interpretação:

Significa que para cada um real de dívida a curto prazo a entidade dispõe de R\$1,43, ou seja, possui 43% a mais de recursos disponíveis e realizáveis a curto prazo para pagamento de obrigações vencíveis no mesmo período.

## 2. Liquidez Geral:

| INDICADOR      | FÓRMULA                     | VALORES  | ÍNDICE |
|----------------|-----------------------------|----------|--------|
| LIQUIDEZ GERAL | ATIVO FINANCEIRO + CRÉDITOS | 300 + 80 | 0,62   |
|                | -----                       | -----    |        |
|                | PASSIVO REAL                | 610      |        |

### Interpretação:

Significa que, considerando tudo o que a entidade tem disponível e a receber tanto a curto como a longo prazo, possibilita pagar apenas 63% das dívidas totais da entidade.

## 3. Análise da Situação Permanente:

| INDICADOR           | FÓRMULA            | VALORES | ÍNDICE |
|---------------------|--------------------|---------|--------|
| SITUAÇÃO PERMANENTE | ATIVO PERMANENTE   | 400     | 1      |
|                     | -----              | -----   |        |
|                     | PASSIVO PERMANENTE | 400     |        |

### Interpretação:

Significa que o valor do Ativo Permanente é igual à do Passivo Permanente, isto é, se na remota hipótese de a entidade receber todos os seus créditos de longo prazo e vender todos os seus bens daria exatamente para pagar a dívida fundada.

## 4. Participação das Dívidas de Curto prazo no Passivo Real:

| INDICADOR  | FÓRMULA          | VALORES | ÍNDICE |
|--|------------------|---------|--------|
| PARTICIPAÇÃO DAS DÍVIDAS DE CURTO PRAZO SOBRE PASSIVO REAL | ATIVO FINANCEIRO | 210     | 0,34   |
|  | -----            | -----   |        |
|  | PASSIVO REAL     | 610     |        |

### Interpretação:

O índice encontrado demonstra que as dívidas de curto prazo representam 34% das dívidas totais da entidade.

## 5. Quociente do Resultado Patrimonial:

| INDICADOR            | FÓRMULA      | VALORES | ÍNDICE |
|----------------------|--------------|---------|--------|
| RESULTDO PATRIMONIAL | ATIVO REAL   | 700     | 1,15   |
|                      | -----        | -----   |        |
|                      | PASSIVO REAL | 610     |        |

### Interpretação:

Significa que o Ativo Real é 15% maior que o passivo Real da entidade analisada.

### 6. Análise das Disponibilidades em relação aos Restos a Pagar:

| INDICADOR                         | FÓRMULA        | VALORES | ÍNDICE |
|-----------------------------------|----------------|---------|--------|
| DISPONIBILIDADES X RESTOS A PAGAR | RESTOS A PAGAR | 100     |        |
|                                   | -----          | -----   | 0,71   |
|                                   | DISPONÍVEL     | 140     |        |

### Interpretação:

O índice demonstra que os restos a pagar representam apenas 71% das disponibilidades, isto é, há, como já visto, recursos disponíveis para pagamento dos Restos a Pagar.

Este índice reveste-se de significativa importância em face das disposições da LRF no que tange às Disponibilidades de Caixa para pagamento dos restos a pagar, pois revela a capacidade da entidade cumprir o dispositivo da LRF.

Cabe aqui uma observação. Muito se tem discutido quanto à correta obediência ao disposto na LRF no que tange à apresentação dos Restos a Pagar no Balanço Patrimonial.

Muitos entendem que os Restos a Pagar Não Processados, em atendimento à LRF, devem ser cancelados ao final do exercício e, portanto, não devem aparecer no Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial.

Outros entendem que, mesmo não estando liquidadas, desde que haja intenção incontestada da Administração em assumir aquela dívida, ela deve ser mantida e demonstrada no Balanço Patrimonial. Como exemplo desta situação podemos citar o caso de licitação realizada no final do exercício, cujo contrato já foi assinado, mas por falta de tempo hábil o material ou serviço ainda não foi entregue ou prestado, mas a Administração tem manifesto desejo (demonstrado entre outros pela assinatura do contrato) de obter os materiais ou serviços e, portanto, reconhece a obrigação. Neste caso, entende-se, deve compor o Balanço patrimonial.

Com o devido respeito àqueles que pensam de modo diverso, nos filiamos a segunda corrente e, entendemos que, a despesa mesmo não liquidada, mas que haja manifesto interesse da entidade em efetivá-la, deve ser reconhecida e demonstrada no Balanço Patrimonial.

Agindo desta forma, entendemos estarmos atendendo ao Princípio Contábil da Prudência e à Convenção Contábil do Conservadorismo e, consequentemente, livres das implicações de sua desobediência, pois o procedimento adotado permite uma demonstração mais adequada do Balanço Patrimonial demonstrando todas as obrigações da entidade.

## Resumo

Nessa estudamos os balanços:

- a) **Financeiro:** Demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie proveniente do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.
- b) **Patrimonial:** Demonstra os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade em determinado momento.

## Anotações

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



# Aula 19 – Demonstração das variações patrimoniais

Vamos estudar nesta aula as variações patrimoniais resultantes ou independentes da execução orçamentária que indicará o resultado patrimonial do exercício.

## 19.1 Variações patrimoniais

A Lei n. 4.320/64 assim dispõe:

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

Tabela 19.1: Modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais

| DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS     |     |     |                    |   |     |     |     |
|---|-----|-----|--------------------|---|-----|-----|-----|
| VARIAÇÕES ATIVAS                            |     |     | VARIAÇÕES PASSIVAS |   |     |     |     |
| TÍTULOS                                     | R\$ | R\$ | R\$                | TÍTULOS                                     | R\$ | R\$ | R\$ |
| <b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b> |     |     |                    | <b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b> |     |     |     |
| <b>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</b>               |     |     |                    | <b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>               |     |     |     |
| <b>RECEITAS CORRENTES</b>                   |     |     |                    | <b>DESPESAS CORRENTES</b>                   |     |     |     |
| Receita Tributária                          |     |     |                    | Pessoal e Encargos Sociais                  |     |     |     |
| Receita de Contribuições                    |     |     |                    | Juros e Encargos da Dívida                  |     |     |     |
| Receita Patrimonial                         |     |     |                    | Outras Despesas Correntes                   |     |     |     |
| Receita Agropecuária                        |     |     |                    |   |     |     |     |
| Receita Industrial                          |     |     |                    |   |     |     |     |
| Receita de Serviços                         |     |     |                    |   |     |     |     |
| Transferências Correntes                    |     |     |                    |   |     |     |     |
| Outras Receitas Correntes                   |     |     |                    |   |     |     |     |
| <b>RECEITAS DE CAPITAL</b>                  |     |     |                    | <b>DESPESAS DE CAPITAL</b>                  |     |     |     |
| Operações de Crédito                        |     |     |                    | Investimentos                               |     |     |     |
| Alienação de Bens Móveis e Imóveis          |     |     |                    | Inversões Financeiras                       |     |     |     |
| Amortização de Empréstimos Concedidos       |     |     |                    | Amortização da Dívida                       |     |     |     |
| Transferências de Capital                   |     |     |                    |   |     |     |     |
| Outras Receitas de Capital                  |     |     |                    |   |     |     |     |

| <b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>                          | <b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>                  |
|---|---|
| Aquisição de Bens Móveis                              | Cobrança da Dívida Ativa                      |
| Construção e Aquisição de Bens Imóveis                | Alienação de Bens Móveis                      |
| Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial | Alienação de Bens Imóveis                     |
| Aquisição de Títulos e Valores                        | Alienação de Bens de Natureza Industrial      |
| Empréstimos Concedidos                                | Alienação de Títulos e Valores                |
| Diversa   | Empréstimos Tomados                           |
|   | Recebimentos de Créditos                      |
|   | Diversas                                      |
| <b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>         | <b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b> |
| Inscrição da Dívida Ativa                             | Cancelamento da Dívida Ativa                  |
| Inscrição de Outros Créditos                          | Emcampanção de Dívidas Passivas               |
| Incorporação de Bens (doações, legados, etc.)         | Diversas                                      |
| Cancelamento de Dívidas Passivas                      |   |
| Diversas  |   |
| <b>TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS</b>                     | <b>TOTAL DAS VARIAÇÕES PASSIVAS</b>           |
| <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>                          | <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>                  |
| Déficit Verificado (se for o caso)                    | Superávit Verificado (se for o caso)          |
| <b>TOTAL GERAL</b>                                    | <b>TOTAL GERAL</b>                            |

Resumidamente a Demonstração das Variações Patrimoniais pode ser assim representada:

| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b> |            |            |            |  |            |            |            |
|--|------------|------------|------------|--|------------|------------|------------|
| <b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>                        |            |            |            | <b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>                  |            |            |            |
| <b>TÍTULOS</b>                                 | <b>R\$</b> | <b>R\$</b> | <b>R\$</b> | <b>TÍTULOS</b>                             | <b>R\$</b> | <b>R\$</b> | <b>R\$</b> |
| <b>RESULTANTES DA EXEC. ORÇAMENTÁRIA</b>       |            |            |            | <b>RESULTANTES DA EXEC. ORÇAMENTÁRIA</b>   |            |            |            |
| <b>RECEITAS ORÇAMENT.</b>                      |            |            |            | <b>DESPESAS ORÇAMENT.</b>                  |            |            |            |
| Receitas Correntes                             | 220        |            |            | Despesas Correntes                         | 150        |            |            |
| Receitas de Capital                            | 40         | <b>260</b> |            | Despesas de Capital                        | 50         | <b>200</b> |            |
| <b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>                   |            |            |            | <b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>               |            |            |            |
| Aquisição de Bens Móveis                       | 20         |            |            | Cobrança da Dívida Ativa                   | 20         |            |            |
| Aquisição de Bens Imóveis                      | 30         | <b>50</b>  | <b>310</b> | Alienação de Bens Móveis                   | 40         | <b>60</b>  | <b>260</b> |
| <b>INDEPENDENTES DA EXEC. ORÇAMENTÁRIA</b>     |            |            |            | <b>INDEPENDENTES DA EXEC. ORÇAMENTÁRIA</b> |            |            |            |
| Inscrição da Dívida Ativa                      |            | 50         |            | Cancel. da Dívida Ativa                    |            | 30         |            |
| Incorporação de Bens                           |            | 30         | <b>80</b>  | Diversas                                   |            | 40         | <b>70</b>  |
| <b>TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS</b>              |            |            | <b>390</b> | <b>TOTAL DAS VARIAÇÕES PASSIVAS</b>        |            |            | <b>330</b> |
| <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>                   |            |            |            | <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>               |            |            |            |
| Déficit Verificado                             |            |            |            | Superávit Verificado                       |            | 60         | <b>60</b>  |
| <b>TOTAL GERAL</b>                             |            |            | <b>390</b> | <b>TOTAL GERAL</b>                         |            |            | <b>390</b> |



Nesta Demonstração, o que provoca o equilíbrio entre as Variações Ativas e as Passivas é o Superávit ou Déficit verificado.

Com relação às variações patrimoniais cabem os seguintes comentários:

**Variações Patrimoniais:** Variações são alterações nos elementos do patrimônio público provocadas pelos atos de gestão, e podem decorrer da própria execução do orçamento (Variações Resultantes da Execução Orçamentária) ou por fatos que independem da execução orçamentária (Variações Independentes da Execução Orçamentária).

- **Variações Ativas:** Aumentam a situação patrimonial, e decorrem de aumento de valor dos bens e direitos do ativo permanente, ou diminuição das obrigações do passivo permanente. São classificadas em três grandes grupos:
  - **Resultantes da execução orçamentária**, p. ex. Recebimento de Receitas Orçamentárias.
  - **Mutações patrimoniais**, p. ex., incorporações de bens por aquisições ou desincorporações de passivos como o pagamento de empréstimos.
  - **Independentes da execução orçamentária**, provocam aumento no patrimônio, porém não se originam da execução orçamentária. Resultam de superveniências ativas ou de insubsistências passivas.
    - ✓ **Superveniências ativas** ocorrem por fatos inesperados que aumentam o patrimônio, por exemplo o nascimento de um animal, o recebimento de doação.
    - ✓ **Insubsistências Passivas** provocada pela baixa ou desincorporação de uma obrigação passiva, por exemplo, o cancelamento de dívida prescrita
- **Variações Passivas:** São variações patrimoniais que provocam redução da situação líquida patrimonial, por aumento de passivos permanentes ou diminuição de ativos permanentes. Também são classificadas em três grandes grupos:

- **Resultantes da execução orçamentária**, p. ex. Pagamentos de Despesas Orçamentárias.
- **Mutações patrimoniais**, p. ex., desincorporações de bens por alienação (venda de bens móveis, imóveis e outros) ou incorporações de passivos como a tomada de empréstimos.
- **Independentes da execução orçamentária**, provocam diminuição na situação patrimonial, seja pelo aumento passivo ou diminuição do ativo independente da execução orçamentária. Resultam de superveniências passivas ou de insubsistências ativas.
  - ✓ **Superveniências Passivas**, por exemplo, reconhecimento de dívidas passivas que, evidentemente, não constavam do orçamento.
  - ✓ **Insubsistências Ativas**, por exemplo, cancelamento de dívida ativa, morte de animais, perda de bem por roubo, furto sinistros etc.

#### Em resumo:

→ Aumento do Ativo ou Redução do Passivo = Variações Ativas

→ Aumento do Passivo ou Redução do Ativo = Variações Passivas

#### Resultado Patrimonial ou Econômico:

→ Variações Ativas > Variações Passivas = Superávit Patrimonial

→ Variações Ativas < Variações Passivas = Déficit Patrimonial

### 19.1.1 Indicadores das variações patrimoniais

#### 1. Resultado das Variações Patrimoniais Totais:

| INDICADOR                               | FÓRMULA                   | VALORES | ÍNDICE |
|---|---------------------------|---------|--------|
| RESULTADO DAS<br>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS | VARIAÇÕES ATIVAS TOTAIS   | 390     | 1,18   |
|   | -----                     | -----   |        |
|   | VARIAÇÕES PASSIVAS TOTAIS | 330     |        |

#### Interpretação:

Significa que o total das variações ativas foi 18% maior que as ativas.

## 2. Resultado das Variações Patrimoniais Resultantes da Execução Orçamentárias sem considerar as Mutações Patrimoniais:

| INDICADOR   | FÓRMULA                | VALORES | ÍNDICE |
|---|------------------------|---------|--------|
| RESULTADO DAS VARIAÇÕES RESULT. DA EXEC. ORÇAMENTARIA | RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS | 260     | 1,3    |
|   | -----                  | -----   |        |
|   | DESPESA ORÇAMENTÁRIAS  | 200     |        |

### Interpretação:

Significa que a execução orçamentária da receita e da despesa provocou uma variação positiva no patrimônio de 30%.

## 3. Avaliação das Mutações Patrimoniais:

| INDICADOR                           | FÓRMULA           | VALORES | ÍNDICE |
|-------------------------------------|-------------------|---------|--------|
| AVALIAÇÃO DAS MUTAÇÕES PATRIMONIAIS | MUTAÇÕES ATIVAS   | 50      | 0,83   |
|                                     | -----             | -----   |        |
|                                     | MUTAÇÕES PASSIVAS | 60      |        |

### Interpretação:

O índice encontrado demonstra que considerando apenas o resultado das mutações patrimoniais ocorridas no exercício, este provocou uma redução do patrimônio visto que as mutações ativas foram 17% menores que as passivas.

## 4. Análise das Variações Independentes da Execução Orçamentária:

| INDICADOR   | FÓRMULA   | VALORES | ÍNDICE |
|---|---|---------|--------|
| AVALIAÇÃO DAS VARIAÇÕES INDEPENDENTES DA EXEC. ORÇAM. | VARIAÇÕES ATIVAS INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA   | 80      | 1,14   |
|   | -----   | -----   |        |
|   | VARIAÇÕES PASSIVAS INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA | 70      |        |

### Interpretação:

O índice encontrado demonstra que o resultado das variações independentes da execução orçamentária ocorridas no exercício provocou um aumento do patrimônio visto que as variações ativas foram 14% maiores que as passivas.

## 5. Análise do Resultado Patrimonial:

| VARIAÇÕES ATIVAS | (-) | VARIAÇÕES PASSIVAS | RESULTADO PATRIMONIAL |
|------------------|-----|--------------------|-----------------------|
| 390              | (-) | 330                | 60                    |

### Interpretação:

Significa que o Resultado Patrimonial foi positivo, provocando um aumento no patrimônio de R\$60.

Com a entrada em vigor do MCASP deixa de existir o grupo de Mutações Patrimoniais passando a ter somente as Variações Patrimoniais aumentativas e Diminutivas.

## 19.2 Outras Demonstrações

Conforme o Volume V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3ª edição – 2010, além das demonstrações já apresentadas, deverão ser acrescentadas as seguintes:

### 1. Demonstração dos Fluxos de Caixa

Esta demonstração poderá ser apresentada por dois métodos:

#### a) Demonstração de fluxo de caixa pelo método direto

| <ENTE DA FEDERAÇÃO>                          |             |                  |                    |
|--|-------------|------------------|--------------------|
| DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA             |             |                  |                    |
| EXERCÍCIO:                                   | PERÍODO:MÊS | DATA DE EMISSÃO: | PÁGINA:            |
|  |             | Exercício Atual  | Exercício Anterior |
| FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES |             |                  |                    |
| INGRESSOS                                    |             |                  |                    |
| RECEITAS DERIVADAS                           |             |                  |                    |
| Receita Tributária                           |             |                  |                    |
| Receita de Contribuições                     |             |                  |                    |
| Outras Receitas Derivadas                    |             |                  |                    |
| RECEITAS ORIGINÁRIAS                         |             |                  |                    |
| Receita Patrimonial                          |             |                  |                    |
| Receita Agropecuária                         |             |                  |                    |
| Receita Industrial                           |             |                  |                    |
| Receita de Serviços                          |             |                  |                    |
| Outras Receitas Originárias                  |             |                  |                    |
| Remuneração das Disponibilidades             |             |                  |                    |
| TRANSFERÊNCIAS                               |             |                  |                    |

|  |
|--|
| Intergovernamentais                                    |
| a Estado   |
| a Municípios   |
| Intragovernamentais                                    |
|  |
| DESEMBOLSOS  |
|  |
| PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO         |
| Legislativa  |
| Judiciária   |
| Previdência Social                                     |
| Administração  |
| Defesa Nacional  |
| Segurança Pública                                      |
| Relações Exteriores                                    |
| Assistência Social                                     |
| Previdência social                                     |
| Saúde  |
| Trabalho   |
| Educação   |
| (...)  |
| JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA                             |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Interna           |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Externa           |
| Outros Encargos da Dívida                              |
| TRANSFERÊNCIAS   |
| Intergovernamentais                                    |
| a Estados  |
| a Municípios   |
| Intragovernamentais                                    |
|  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>  |
|  |
| INGRESSOS  |
|  |
| ALIENAÇÃO DE BENS                                      |
| AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS |
|  |
| DESEMBOLSOS  |
|  |
| AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE                      |
| CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS              |
|  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO  |
|  |

|  |
|--|
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b> |
| INGRESSOS  |
| OPERAÇÕES DE CRÉDITO                                   |
| DESEMBOLSOS  |
| AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA                  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO |
| APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO                  |
| GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA        |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL                   |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL                     |

## b) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método indireto

|  |             |                  |                    |
|--|-------------|------------------|--------------------|
| <b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>   |             |                  |                    |
| <b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - MÉTODO INDIRETO</b>                                    |             |                  |                    |
| EXERCÍCIO:   | PERÍODO:MÊS | DATA DE EMISSÃO: | PÁGINA:            |
|  |             | Exercício Atual  | Exercício Anterior |
| <b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>   |             |                  |                    |
| RESULTADO PATRIMONIAL  |             |                  |                    |
| AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS |             |                  |                    |
| DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO  |             |                  |                    |
| CONSTITUIÇÃO DE PREVISÕES  |             |                  |                    |
| RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL   |             |                  |                    |
| (...)  |             |                  |                    |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES  |             |                  |                    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>  |             |                  |                    |
| INGRESSOS  |             |                  |                    |

|  |
|--|
|  |
| ALIENAÇÃO DE BENS                                      |
| AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS |
|  |
| DESEMBOLSOS  |
|  |
| AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE                      |
| CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS              |
|  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO  |
|  |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b> |
|  |
| INGRESSOS  |
|  |
| OPERAÇÕES DE CRÉDITO                                   |
|  |
| DESEMBOLSOS  |
|  |
| AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA                                  |
|  |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO |
|  |
|  |
| APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO                  |
|  |
| GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA        |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL                   |
| CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL                     |
|  |

## 2. Demonstração do resultado econômico

| <b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>  |                 |                    |
|---|-----------------|--------------------|
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO</b>  |                 |                    |
| PÁGINA:   | PERÍODO: MÊS    | DATA DE EMISSÃO:   |
| ESPECIFICAÇÃO   | Exercício atual | Exercício anterior |
| 1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos |                 |                    |
| 2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública                |                 |                    |
| 3. Margem Bruta   |                 |                    |
| 4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública              |                 |                    |
| 5. (=) Resultado Econômico Apurado  |                 |                    |

### 3. Demonstração das mutações do patrimônio líquido

| <ENTE DA FEDERAÇÃO>                             |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
|---|----------------------------------|---------------------|----------------------------------|--------------------|-----------------------|---------------------------|-------|
| DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| EXERCÍCIO:                                      |                                  | PERÍODO: MÊS        |                                  | DATA DE EMISSÃO:   |                       | PÁGINA:                   |       |
| ESPECIFICAÇÃO                                   | Patrimônio Social/Capital Social | Reservas de Capital | Ajustes de Avaliação Patrimonial | Reservas de Lucros | Resultados Acumulados | Ações/Cotas em Tesouraria | TOTAL |
| <b>Saldo Inicial Ex. Anterior</b>               |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Ajustes de Exercícios Anteriores                |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Aumento de Capital                              |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Resultado do Exercício                          |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Constituição/Reversão de Reservas               |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Dividendos                                      |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| <b>Saldo Final Ex. Anterior</b>                 |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| <b>Saldo Inicial Ex. Atual</b>                  |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Ajustes de Exercícios Anteriores                |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Aumento de Capital                              |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Resultado do Exercício                          |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Constituição/Reversão de Reservas               |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| Dividendos                                      |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |
| <b>Saldo Final Ex. Atual</b>                    |                                  |                     |                                  |                    |                       |                           |       |

A contabilidade pública permite ainda, a elaboração dos relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme segue:

### 19.3 Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

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

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;



II – demonstrativos da execução das:

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

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

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I – apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

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

III – resultados nominal e primário;

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

V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

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

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

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I – da limitação de empenho;

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

## 19.4 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I – Chefe do Poder Executivo;

II – Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III – Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV – Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

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

III – demonstrativos, no último quadrimestre:

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

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

(...)

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

I - aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II - divulgar semestralmente:

- a) (VETADO)
- b) o Relatório de Gestão Fiscal;
- c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

Fonte: Lei Complementar n. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

## Resumo

Nessa aula estudamos as variações patrimoniais, estudamos que a contabilidade pública permite ainda, a elaboração dos relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal como: Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

## Anotações

---

---

---

# Aula 20 – SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Chegamos a nossa última aula, depois de tudo o que já aprendemos até aqui e olha que não foi pouca coisa não é mesmo?

Hoje trataremos do SIAFI, veremos sua função e porque é o principal instrumento utilizado para registro.

Vamos lá!

## 20.1 O SIAFI

O SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

O SIAFI é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Desde sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus principais objetivos:

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;

- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos;
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.

O SIAFI representou tão grande avanço para a contabilidade pública da União que ele é hoje reconhecido no mundo inteiro, e recomendado inclusive pelo Fundo Monetário Internacional. Veja os ganhos que a implantação do SIAFI trouxe para a Administração Pública Federal:

- **Contabilidade:** o gestor ganha tempestividade na informação, qualidade e precisão em seu trabalho;
- **Finanças:** agilização da programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, por meio da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal na Conta Única no Banco Central;
- **Orçamento:** a execução orçamentária passou a ser realizada tempestivamente e com transparência, completamente integrada a execução patrimonial e financeira;
- **Visão clara de quantos e quais são os gestores que executam o orçamento:** os números da época da implantação do SIAFI indicavam a existência de aproximadamente 1.800 gestores. Na verdade, eram mais de 4.000 que hoje estão cadastrados e executam seus gastos através do sistema de forma "on-line";
- **Desconto na fonte de impostos:** hoje, no momento do pagamento, já é recolhido o imposto devido;
- **Auditoria:** facilidade na apuração de irregularidades com o dinheiro público;
- **Transparência:** poucas pessoas tinham acesso às informações sobre as despesas do Governo Federal antes do advento do SIAFI. A prática da época era tratar essas despesas como "assunto sigiloso". Hoje a história é outra, pois na democracia o cidadão é o grande acionista do estado;

Além de tudo isso, o SIAFI apresenta inúmeras vantagens que o distinguem de outros sistemas em uso no âmbito do Governo Federal:

- Sistema disponível 100% do tempo e on-line;
- Sistema centralizado, o que permite a padronização de métodos e rotinas de trabalho;
- Interligação em todo o território nacional;
- Utilização por todos os órgãos da Administração Direta (poderes Executivo, Legislativo e Judiciário);
- Utilização por grande parte da Administração Indireta;
- Integração periódica dos saldos contábeis das entidades que ainda não utilizam o SIAFI, para efeito de consolidação das informações econômico-financeiras do Governo Federal, à exceção das Sociedades de Economia Mista, que têm registrada apenas a participação acionária do Governo, e para proporcionar transparência sobre o total dos recursos movimentados.

O sistema pode ser utilizado pelas Entidades Públicas Federais, Estaduais e Municipais apenas para receberem, pela Conta Única do Governo Federal, suas receitas (taxas de água, energia elétrica, telefone, etc.) dos Órgãos que utilizam o sistema. Entidades de caráter privado também podem utilizar o SIAFI, desde que autorizadas pela STN. No entanto, essa utilização depende da celebração de convênio ou assinatura de termo de cooperação técnica entre os interessados e a STN, que é o órgão gestor do SIAFI.

Muitos são as facilidades que o SIAFI oferece a toda Administração Pública que dele faz uso, mas podemos dizer, a título de simplificação, que essas facilidades foram desenvolvidas para registrar as informações pertinentes às três tarefas básicas da gestão pública federal dos recursos arrecadados legalmente da sociedade.

Fonte: Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi)>.

O SIAFI promove, de forma automática, os lançamentos contábeis correspondentes aos registros dos atos e fatos praticados pelos gestores públicos quando do exercício de suas atividades. Assim, foi possível utilizar a conta-

bilidade como fonte de informações confiáveis e instantâneas, pois os registros são lançados no mesmo momento em que os fatos ocorrem e não é necessária a existência de um contador em cada Unidade Gestora para efetuar a classificação contábil de cada ato ou fato realizado.

A execução contábil relativa aos atos e fatos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial da União obedece ao Plano de Contas elaborado e mantido de acordo com os padrões estabelecidos, tendo como partes integrantes a relação das contas agrupadas segundo suas funções, a tabela de eventos (conjunto de todos os eventos existentes) e a indicação do mecanismo de débito e crédito de cada conta. Trata-se, portanto, de um conjunto das contas utilizáveis em toda a Administração Pública federal, organizadas e codificadas com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, e permitir a qualquer momento, com precisão e clareza, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio da União.

Como são numerosas as contas do Plano de Contas e muitos gestores públicos não têm conhecimentos aprofundados sobre contabilidade pública, foi essencial que se criasse um outro mecanismo dentro do SIAFI que pudesse facilitar o trabalho de registro dos atos e fatos de gestão. Assim surgiu o EVENTO, que é um código associado a cada tipo de ato ou fato que deva ser registrado contabilmente pelo sistema e ao qual se associa, por sua vez, um roteiro contábil, ou seja, uma lista das contas de débito e crédito que devam ser afetadas, de forma a que todos os operadores do SIAFI possam efetuar lançamentos contábeis, mesmo que absolutamente nada saibam sobre contabilidade.

## **20.2 SIAFEM**

O Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados e Municípios – SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos estaduais e municipais.

## **20.3 SIM – Sistema de Informações Municipais**

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná, desenvolveu um Sistema, chamado de Sistema de Informações Municipais - SIM, dividido em Acompanhamento Mensal, Atos de Pessoal e Prestação de Contas Anuais, visando dar agilidade ao processo de preparação dos dados e de sistematização na coleta de infor-



mações necessárias ao exercício do controle externo das contas públicas na área municipal. As informações farão parte da Prestação de Contas Anual do exercício financeiro e alimentarão os programas de controle externo (auditorias) implementados pelo Tribunal de Contas. A implementação do SIM estimula as administrações municipais para que exerçam suas atividades de forma racional, ordenada, honesta, equilibrada e regular sob a égide dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade e razoabilidade, constituindo-se, ainda, em eficiente mecanismo auxiliar as atividades de Controle Interno.

Fonte: Disponível em: <[www.tce.pr.gov.br](http://www.tce.pr.gov.br)>.

#### **a) SIM AM – Acompanhamento Mensal**

Apresenta informações Contábeis, Orçamentárias e Financeiras como:

- Execução da despesa (empenhos), arrecadados e contabilidade financeira e patrimonial.
- Participantes e vencedores de todas as licitações. Anotação das despesas de licitação.
- Contratos com empresas e profissionais liberais celebrados em função das licitações.
- Receita e empenos da despesa de todos os recursos transferidos pela União e o Estado a título de convênios e auxílios.
- Acompanhamento da realização das obras municipais, seus contratos e licitações.
- Informações sobre o cumprimento da Lei Federal. Emissão de relatórios de Gestão Fiscal e Execução Orçamentária. Controle do limite da Despesa com Pessoal e da Dívida Consolidada.
- Informações sobre o quadro de pessoal e frota de veículos. Contém dados sobre a oferta de equipamentos de saúde no município

#### **b) SIM PCA – Prestação de Contas Anuais, atualmente está inserido no sexto bimestre do SIM-AM, apresenta informações sobre:**

- Aquisição e alimentação de bens móveis e imóveis por exercício.

- Subsídios pagos ao Prefeito, Vereadores e Presidentes da Câmara.
- Composição da folha de pagamento do Fundef por exercício.
- Relação das sentenças judiciais em que o município deve realizar pagamentos.
- Informações sobre o sistema previdenciário dos servidores municipais e cálculo atuarial.
- Detalhe sobre o Plano Plurianual e as Leis de Diretrizes Orçamentárias em relação aos programas e ações de governo planejadas.

**c) SIM AP – Atos de Pessoal, apresenta informações sobre cadastros básicos como:**

- Estrutura básica onde se dá a lotação ou o vínculo com a Administração pública (ainda que na situação de inatividade).
- Cadastro dos Cargos/Empregos e das Classes/Referências da entidade municipal.
- Cadastro dos Servidores/Funcionários, incluindo-se cargos/empregos efetivos e comissionados e temporários da entidade municipal.
- Registro dos mandatos para os cargos de Prefeito, Vice-Prefeito, Secretários Municipais, Vereadores e Presidente da Câmara
- Cadastro dos veículos de comunicação utilizados pela entidade municipal para a publicação de seus atos.
- Cadastro das vantagens percebidas pelos servidores/funcionários.
- Informações extraídas das folhas de pagamento normais ou especiais, para servidores, funcionários, agentes políticos, conselheiros e estagiários.
- Informações relativas aos desembolsos de aposentadorias, pensões e benefícios previdenciários, para inativos, pensionistas e licenciados.

- Informações das alterações de situação funcional dos servidores, empregados, agentes políticos e de membros de Conselhos.
- Atos de criação de cargos ou empregos e alterações correspondentes, de atribuição de vantagens e da criação do vínculo.
- Editais de contratação a qualquer título, inclusive por prazo determinado.

## Resumo

Aprendemos hoje a importância do SIAFI para a administração pública, vimos que é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. O SIAFI representou um avanço tão grande para a contabilidade pública que hoje é reconhecido no mundo inteiro.

Ainda restaram dúvidas sobre essa aula? Você ainda ficou com algum assunto pendente?

Aproveite a tutoria, sane suas dúvidas.

## Anotações

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



# Referências

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2008.

ANGELICO, J. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSUMPTÃO, Márcio José. **Contabilidade Pública**. Curitiba : Ibpx, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

ÁVILA, C. A. **GESTÃO CONTÁBIL para contadores e não contadores**. Curitiba: IBPEX, 2006.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 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.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional e Manual de Despesa Nacional**. 1ª ed. Brasília, 2008.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional e Manual de Despesa Nacional**. 1ª ed. Brasília, 2008.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 3ª. ed Brasília, 2010.

BLATT, Adriano. **Análise de Balanços- Estrutura e Avaliação das Demonstrações Financeiras e Contábeis**. São Paulo: Makron Books, 2.001.

CALIL, V. **Gestão Orçamentária e Financeira na Administração Pública**. Curitiba: Mimeo [199-]

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Contabilidade no Contexto Internacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

COTRIM, G.V. **Direito e Legislação** – Introdução ao Direito. 20. ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

DEBUS, I. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Palestra proferida no Curso para o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Curitiba, 16 mar 2004.

FERREIRA, A.B.H. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. revisada e aumentada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo :Atlas, 2000.

JUND, Sérgio. AFO – **Administração Financeira e Orçamentária**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 10ª ed., São Paulo:Atlas, 2006.

LIMA, D.V & CASTRO, R.G. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 32ª Edição, Rio de Janeiro, IBAM, 2008.

NASCIMENTO, E.R., DEBUS, I. **Lei Complementar nº 101/2000 – Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Manual de Contabilidade Básica**. 6ª.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias & ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública** – Uma abordagem da Administração Financeira Pública. 8ª Ed. São Paulo : Atlas, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003

SILVA, Lino Martins da, **Contabilidade Governamental** – Um Enfoque Administrativo. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Daniel Salgueiro da (Coordenador); LUIZ, Wander; PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública** – Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanco Social – Uma abordagem da transparência e responsabilidade pública das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

## Sites visitados:

[www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br)

[www.tesouro.gov.br](http://www.tesouro.gov.br)

[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)

[www.tce.pr.gov.br](http://www.tce.pr.gov.br)

[www.sesconserragaucha.com.br](http://www.sesconserragaucha.com.br)

## Referências das figuras

Figura 1.1: Luca Pacioli

Fonte: <http://tipografos.net/historia/lucapacioli.jpg>

Figura 5.1: Linha do Tempo da agenda de orçamentos do Brasil

Fonte: [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)

Figura 18.1: Cálculo do balancete

Fonte: <http://www.sxc.hu/browse.phtml?f=download&id=911459>





# Atividades autoinstrutivas

## 1. Sobre conceito de contabilidade assinale a alternativa CORRETA:

- a) Em Termos históricos, registros indicam que a ciência contábil praticamente surgiu com o advento da civilização.
- b) Há evidências históricas de registro contábeis nas civilizações dos sumérios, babilônios, egípcios, hebreus e gregos.
- c) A contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa.
- d) A contabilidade é o conjunto de bens, direitos e obrigações.
- e) A contabilidade é capaz de satisfazer uma necessidade e suscetível de avaliação econômica.

## 2. Como podemos considerar a composição do Patrimônio Líquido?

- a) Bens de Natureza Industrial, Valores e Direitos.
- b) Bens, Direitos e Obrigações.
- c) Valores, Direitos e Obrigações.
- d) Bens, Diversos e Direitos.
- e) Direitos, Bens Móveis e Obrigações.

## 3. É o ingresso de recursos financeiros que poderá ser proveniente da venda de bens, prestação de serviços e no caso da administração pública também pelo poder de império na constituição de créditos tributários.

- a) Resultado do Exercício.
- b) Despesas.
- c) Conta.
- d) Receita.
- e) Ativo.

#### **4. Sobre débito e crédito assinale a alternativa INCORRETA:**

- a) A diferença entre os débitos e os créditos efetuados numa conta chama-se saldo.
- b) Se os débitos forem maiores que o crédito o saldo é devedor.
- c) Se os créditos forem maiores que os débitos, o saldo é credor.
- d) O lado direito do razonete é o lado do débito.
- e) O crédito representa origem de recursos (de onde veio o recurso).

#### **5. Do que trata o VII volume do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público?**

- a) Procedimentos Contábeis Orçamentários. Este volume trata, dentre outros assuntos, dos Princípios Orçamentários, das Receitas e Despesas.
- b) Prático. Apresenta uma simulação de lançamentos contábeis para que sejam registrados visando a elaboração das demonstrações contábeis.
- c) Procedimentos Contábeis Patrimoniais, tratando, dentre outros, dos Princípios Contábeis, Patrimônio Público, Critérios de mensurações de Ativos e Passivos e das Variações Patrimoniais.
- d) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, o qual dispõe sobre o Plano de Contas e Lançamentos Contábeis.
- e) Procedimentos Contábeis Específicos, envolvendo aspectos do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), das Parcerias Público-Privadas (PPP), do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS), Operações de Crédito e Dívida Ativa.

#### **6. O que significa a sigla NBCAP?**

- a) Núcleo Brasileiro de Contabilidade da Administração do Setor Público.
- b) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- c) Normas Brasileiras de Contas Aplicadas ao Setor Público.
- d) Núcleo Brasileiro da Ciência Aplicada ao Setor Público.
- e) Núcleo Brasileiro de Ciências Administrativas de São Paulo.

**7. Qual é o objetivo da contabilidade pública?**

- a) O Patrimônio Público.
- b) Os Bens Especiais.
- c) Os Bens de Domínio Público.
- d) Os Bens Dominiais.
- e) Os Bens de Uso Comum.

**8. Assinale a alternativa INCORRETA a respeito dos elementos essenciais do registro contábil:**

- a) a data da ocorrência da transação.
- b) a conta debitada.
- c) a conta creditada.
- d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas.
- e) contas específicas que não possibilitam a apuração de custos.

**9. Sobre o ciclo orçamentário, dentro do período do ciclo financeiro deverão ser transcorridas quatro fases distintas, quais são elas:**

- a) Elaboração, Execução, Avaliação e Retificação.
- b) Elaboração, Estudo, Avaliação e Análise Crítica.
- c) Elaboração, Estudo e Aprovação, Execução e Avaliação.
- d) Elaboração, Aprovação, Execução e Avaliação.
- e) Elaboração, Estudo, Execução e Avaliação.

**10. Qual dos princípios orçamentários estabelece que cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que estiver expresso em lei. E no Art. 165 da C.F. 88 está a obrigação de elaboração da PPA, LDO e LOA, três leis orçamentárias.**

- a) Princípio da Unidade ou Totalidade.
- b) Princípio da Universalidade.
- c) Princípio da Legalidade.
- d) Princípio de Exclusividade.
- e) Princípio da Especificação.

**11. De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.121, de 28 de março de 2008 o que são receitas?**

- a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.
- b) Receita pública constitui-se em todo recurso obtido pelo Estado para atender às despesas públicas. Configura tudo que entra aos cofres públicos para fazer face aos dispêndios.
- c) Receitas são a diminuição nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.
- d) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.
- e) Receita pública constitui-se em todo recurso obtido pelo Estado para atender às despesas públicas.

**12. A Lei n. 4.320/64, em seu artigo 11 define a divisão da Receita orçamentária, quanto a Categorias Econômicas como:**

- a) Receita Orçamentária e Extra-orçamentária.
- b) Receita Corrente e de Capital.
- c) Receita Orçamentária e Corrente.
- d) Receita de Capital e Extra-orçamentária.
- e) Receita Orçamentária de Capital.

**13. A receita tributária classifica-se em:**

- a) Imposto, Taxa e Juros bancários.
- b) Imposto, Taxa e Programa de Integração Social.
- c) Imposto, Taxa e Contribuição de Melhoria.
- d) Imposto, Contribuição de Melhora e Integração Social.
- e) Taxa, Contribuição de Melhoria e Juros Bancários.

#### **14. O que é a receita patrimonial:**

- a) são aquelas provenientes das atividades industriais definidas como tais pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.
- b) são as receitas decorrentes daquelas atividades que se caracterizam pela prestação de serviços tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos e culturais, etc.
- c) integram essas receitas as Multas e Juros de Mora, Indenizações e Restituições, Receita da Dívida Ativa e Receitas Diversas.
- d) Decorrente da utilização de bens imóveis, de rendimentos de valores mobiliários, tais como títulos de rendas e receitas derivadas do patrimônio (juros bancários).
- e) são aquelas receitas decorrentes de contribuições sociais, contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Como exemplo pode-se citar, a Contribuição de Empregadores e Trabalhadores o Instituto de Seguridade Social (INSS), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

#### **15. Na Receita de Capital como podemos definir as Transferências de Capital?**

- a) Por identidade, as descrições das transferências de capital correspondem àquelas apresentadas em transferência correntes, salvo no que se refere à sua destinação, pois as receitas de capital, em sua aplicação, devem ser destinadas obrigatoriamente em gastos de capital: investimentos ou inversões financeiras.
- b) Proveniente da alienação de bens imóveis e móveis.
- c) Recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos junto a entidades estatais ou particulares internos ou externos. No orçamento este título representa, como regra, o déficit orçamentário e no Balanço, os ingressos efetivos.
- d) Provenientes da amortização de empréstimos concedidos, ou seja, a receita obtida com o retorno de recursos que haviam sido emprestados.
- e) Por identidade, as descrições das transferências de capital correspondem àquelas apresentadas em transferência correntes, salvo no que se refere à sua origem, pois as receitas de capital, em sua aplicação, devem ser destinadas obrigatoriamente em gastos de capital: investimentos ou inversões financeiras.

**16. O mecanismo que possibilita a transparência no gasto público e o controle das fontes de financiamento das despesas, por motivos estratégicos e pela legislação que estabelece vinculações para as receitas, chamamos de:**

- a) Operação de Crédito.
- b) Outras Receitas de Capital.
- c) Receitas de Capital Infra-Orçamentárias.
- d) Amortização de Empréstimos.
- e) Destinação ou Fonte de Recursos.

**17. Como é dividida a classificação da receita orçamentária por grupos:**

- a) Receita Administrativa, Receitas não Administrativas, Receitas diretamente arrecadadas e Operações de Crédito.
- b) Receitas não administrativas e Operações de Crédito.
- c) Operações de Crédito e Receitas Administrativas.
- d) Receita Administrativa, Receitas Originárias, Receitas diretamente arrecadadas e Operações de Crédito.
- e) Receitas Administrativas, Receitas Ordinárias e Operações de Crédito.

**18. Quais são os estágios da Receita Pública?**

- a) Análise, Previsão, Lançamento e Arrecadação;
- b) Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento;
- c) Previsão, Análise, Lançamento e Recolhimento;
- d) Previsão, Arrecadação, Recolhimento e Unidade de Caixa;
- e) Caixas, Bancos e Unidade de Caixa.

**19. O estágio da receita caracterizado pelo repasse ou entrega, diariamente, dos valores arrecadados, por parte dos agentes arrecadadores ao Tesouro Público, representado pelo seu agente financeiro, que no caso da esfera federal é o Banco do Brasil, chamamos de:**

- a) Previsão.
- b) Lançamento.
- c) Recolhimento.

- d) Repasse.
- e) Arrecadação.

**20. Como é composta a codificação da receita orçamentária?**

- a) 6 dígitos distribuídos em 6 níveis.
- b) 8 dígitos distribuídos em 8 níveis.
- c) 10 dígitos distribuídos em 6 níveis.
- d) 8 dígitos distribuídos em 6 níveis.
- e) Nenhuma das alternativas.

**21. Classificamos as despesas públicas em dois grupos:**

- a) Despesas Orçamentárias e Extra-Orçamentárias.
- b) Despesas Orçamentárias e Infra-Orçamentárias.
- c) Despesas Orçamentárias e Despesas Permutativas.
- d) Despesas Extra-Orçamentárias e Infra-Orçamentárias.
- e) Despesas Extra-Orçamentárias e Despesas Permutativas.

**22. A classificação da despesa orçamentária compreende a obediência da estrutura organizacional das entidades, ou seja, respeitando os Órgãos do Governo Federal e suas respectivas Unidades Orçamentárias.**

- a) Classificação por Esfera Orçamentária.
- b) Classificação Institucional.
- c) Classificação Funcional.
- d) Estrutura Programática.
- e) Modalidade de Aplicação.

**23. O artigo 12 da Lei n. 4.320/64 classifica a despesa nas seguintes categorias econômicas:**

- a) Código 3 – Despesas Correntes e Código 4 – Despesas de Capital.
- b) Código 3 – Despesas Correntes e Código 4 – Despesas Comerciais.
- c) Código 3 – Despesas de Capital e Código 4 – Despesas Correntes.
- d) Código 4 – Despesas de Capital e Código 3 – Despesas Comerciais.
- e) Código 3 – Despesas Comerciais e Código 4 – Despesas Correntes.

**24. Tem a finalidade de indicar se os recursos são aplicados diretamente pelo Órgão ou se o recurso é proveniência de transferência de outro Órgão, eliminando assim a duplicação na contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.**

- a) Classificação da Natureza da Despesa.
- b) Classificação segundo o Elemento da Despesa.
- c) Modalidade de Aplicação.
- d) Contratação por Tempo Determinado.
- e) Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência.

**25. Quais são as etapas da despesa pública?**

- a) Planejamento, Fixação da Despesa, Controle e Avaliação.
- b) Planejamento, Liquidação, Empenho.
- c) Liquidação, Empenho, Controle e Avaliação.
- d) Planejamento, Execução, Controle e Avaliação.
- e) Planejamento, Execução e Fixação da Despesa.

**26. Consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.**

- a) Programação orçamentária e financeira.
- b) Descentralizações de créditos orçamentários.
- c) Fixação da despesa.
- d) Processo de licitação.
- e) Modalidades de Empenho.

**27. A Modalidade de Empenho divide-se em:**

- a) Empenho Orçamentário, Empenho por Estimativa e Empenho Global.
- b) Empenho Ordinário, Empenho Extra-Ordinário e Empenho Global.
- c) Empenho Ordinário, Empenho por Estimativa e Empenho Extra-Global.
- d) Empenho Ordinário ou normal, Empenho por Estimativa e Empenho Global.
- e) Empenho Ordinário, Empenho Orçamentário e Empenho Extra-Orçamentário.



**28. Consideram-se, de acordo com o art. 36 da lei n. 4.320/64 e o Decreto n. 93.872/86, as despesas legalmente empenhadas, mas que não tenham sido pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro.**

- a) Restos a Pagar ou Resíduos Passivos.
- b) Crédito Adicional.
- c) Créditos Suplementares.
- d) Créditos Especiais.
- e) Créditos Extraordinários.

**29. Caracteriza-se por valores que adicionam ou crescem ao orçamento. É um Instrumento de planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelos órgãos da Administração Pública para a satisfação de suas necessidades e coletivas.**

- a) Dívida Pública.
- b) Créditos Suplementares.
- c) Créditos Especiais.
- d) Créditos Extraordinários.
- e) Crédito Adicional.

**30. O que é a dívida pública?**

- a) Quando há superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, entendido como a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, conjugando-se os Saldos dos créditos adicionais transferidos (especiais e extraordinários) e as operações de crédito a eles vinculadas.
- b) Representam todas as obrigações da administração pública para com terceiros, incluindo-se neste os respectivos juros, ou seja, todos os valores que o governo deve.
- c) São destinações para despesas que não estavam relacionadas no orçamento, ou seja, para despesas que não tem dotação orçamentária. Os créditos especiais são autorizados para a cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso mesmo não considerada no orçamento.

- d) São autorizações para reforço de dotação orçamentária, que porque qualquer motivo tornaram-se insuficiente, isto é, haverá um complementação direta de um tipo de despesa que já havia sido discriminada no orçamento público.
- e) De acordo com art. 40 da Lei n. 4.320/64, são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

### **31. A dívida pública classifica-se em dois grandes grupos:**

- a) Dívida Fundada ou Consolidada e Dívida Flutuante ou Administrativa.
- b) Dívida Fundada ou Administrativa e Dívida Flutuante.
- c) Dívida Flutuante e Dívida Administrativa.
- d) Dívida Fundada e Dívida Consolidada.
- e) Nenhuma das alternativas.

### **32. O que são dívidas flutuantes?**

- a) Compreende o passivo financeiro que representa as obrigações exigíveis, normalmente, em curto prazo (cujo pagamento independe de autorização orçamentária).
- b) Compreende o passivo permanente as dívidas fundadas (compromisso de longo prazo garantidas por títulos emitidos pelo governo ou contratos e outras que dependam de autorização legislativa).
- c) São as obrigações em moeda estrangeira, que mudam de acordo com a cotação da moeda.
- d) São as dívidas que ficam acima do previsto no orçamento.
- e) Nenhuma das alternativas anteriores está correta.

### **33. O subsistema de Informações Financeiras registra:**

- a) Registra e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, os atos e os fatos relacionados ao orçamento e à sua execução, que subsidia a administração com informações sobre: orçamento; programação e execução orçamentária; alterações orçamentárias e resultado orçamentário.
- b) Registra, avalia e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, a situação estática dos elementos patrimoniais e a apuração do resultado do exercício, que subsidia a administração com informações sobre: alterações nos elementos patrimoniais; resultado econômico e resultado nominal.

- c) Registra e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como a situação das disponibilidades no início e no final do período, que subsidia a administração com informações sobre: fluxo de caixa; resultado primário e receita corrente líquida.
- d) Registra e evidencia por meio de contas específicas, os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade, que subsidia a administração com informações sobre: alterações potenciais nos elementos patrimoniais e acordos, garantias e responsabilidades.
- e) Coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; otimização dos recursos públicos e custos das unidades contábeis.

#### **34. O que é o Superávit Orçamentário ou Superávit na Execução?**

- a) quando as Receitas Arrecadadas forem menores que as Despesas Executadas;
- b) quando as Receitas Arrecadadas são superiores às Despesas Executadas;
- c) quando as Receitas Arrecadadas forem iguais às Despesas Executadas (dificilmente ocorre na prática).
- d) quando as Receitas Executadas forem iguais as Despesas Arrecadadas;
- e) Todas as alternativas estão corretas.

#### **35. Assinale a alternativa que NÃO representa um subsistema utilizado na contabilidade pública.**

- a) Orçamentário.
- b) De Resultado.
- c) Patrimonial.
- d) Custos.
- e) Compensação.

**36. Arrecadação da receita orçamentária – IPTU, envolve o lançamento em qual(is) subsistema(s)?**

- a) Financeiro.
- b) Orçamentário e Financeiro.
- c) Financeiro e Compensação.
- d) Orçamentário, Financeiro e Patrimonial.
- e) Financeiro, Patrimonial e Compensação.

**37. Qual das contas abaixo não faz parte do passivo financeiro?**

- a) Débitos de Tesouraria.
- b) Depósitos.
- c) Devedores Diversos.
- d) Serviço de Dívida a Pagar.
- e) Restos a Pagar.

**38. O balanço Patrimonial é estruturado conforme o:**

- a) Anexo 12 da Lei n. 4.320/94.
- b) Anexo 14 da Lei n. 4.320/64.
- c) Anexo 13 da Lei complementar n. 101/00.
- d) Anexo 13 da Lei n. 4.320/64.
- e) Anexo 12 da Lei Complementar n. 101/00.

**39. Qual a alternativa que apresenta a definição correta sobre o ativo real do Balanço Patrimonial.**

- a) Soma do Ativo Financeiro mais o Ativo Permanente.
- b) Ativo Financeiro.
- c) Ativo Permanente.
- d) Os valores que a entidade tem a receber.
- e) Os valores que a entidade tem a pagar.

**40. Quando as variações ativas são maiores que as variações passivas, temos:**

- a) Superveniência ativa.
- b) Insubsistência passiva.
- c) Déficit patrimonial.
- d) Superávit patrimonial.
- e) Superávit Financeiro.

**41. O que são as variações Patrimoniais?**

- a) São alterações nos elementos do patrimônio público provocadas pelos atos de gestão, e podem decorrer da própria execução do orçamento (Variações Resultantes da Execução Orçamentária) ou por fatos que independem da execução orçamentária (Variações Independentes da Execução Orçamentária).
- b) Variações são alterações nos elementos do patrimônio público provocadas pelos atos de contribuintes, e podem decorrer da própria execução do orçamento ou por fatos que independem da execução orçamentária.
- c) Variações são alterações nos elementos do patrimônio particular provocadas pelos atos de gestão, e podem decorrer da própria execução do orçamento (Variações Resultantes da Execução Orçamentária) ou por fatos que independem da execução orçamentária (Variações Independentes da Execução Orçamentária).
- d) Aumentam a situação patrimonial, e decorrem de aumento de valor dos bens e direitos do ativo permanente, ou diminuição das obrigações do passivo permanente.
- e) Nenhuma das alternativas anteriores.

**42. O que são as variações patrimoniais passivas?**

- a) Aumentam a situação patrimonial, e decorrem de aumento de valor dos bens e direitos do ativo permanente, ou diminuição das obrigações do passivo permanente.
- b) São variações patrimoniais que provocam redução da situação líquida patrimonial, por aumento de passivos permanentes ou diminuição de ativos permanentes.

- c) Provocam diminuição na situação patrimonial, seja pelo aumento passivo ou diminuição do ativo independente da execução orçamentária.
- d) Desincorporações de bens por alienação (venda de bens móveis, imóveis e outros) ou incorporações de passivos como a tomada de empréstimos.
- e) As letras a e b estão corretas.

#### **43. O que significa o índice de liquidez geral?**

- a) Significa que a entidade tem disponível e a receber tanto a curto como alongo prazo, para pagar as dívidas totais da entidade.
- b) Significa que a entidade tem disponível e a receber tanto em curto prazo, para pagar as dívidas totais da entidade.
- c) Significa que a entidade tem disponível e a receber alongo prazo, para pagar as dívidas totais da entidade.
- d) Significa o quanto o ativo real é maior que o passivo real da entidade analisada.
- e) Significa o quanto o ativo real é menor que o passivo real da entidade analisada.

#### **44. Quais são os métodos de demonstração do fluxo de caixa?**

- a) Método Direto e Método Indireto.
- b) Método Direto e Método Econômico.
- c) Método Econômico e Método Indireto.
- d) Método das Mutações do Patrimônio Líquido e Método Direto.
- e) Método Econômico e Método das Mutações do Patrimônio Líquido.

#### **45. O que o Relatório de Gestão Fiscal (RGF)?**

- a) O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.
- b) O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada semestre.

- c) Relatório feito ao final de cada quadrimestre emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal.
- d) Relatório feito ao final de cada semestre emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal.
- e) O relatório a que se refere o § 3º do art. 166 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada ano.

**46. O SIAFI representou tão grande avanço para a contabilidade pública da União que ele é hoje reconhecido no mundo inteiro, e recomendado inclusive pelo Fundo Monetário Internacional. Qual alternativa retrata os ganhos obtidos na contabilidade?**

- a) Agilização da programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, por meio da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal na Conta Única no Banco Central;
- b) A execução orçamentária passou a ser realizada tempestivamente e com transparência, completamente integrada a execução patrimonial e financeira;
- c) Facilidade na apuração de irregularidades com o dinheiro público;
- d) O gestor ganha tempestividade na informação, qualidade e precisão em seu trabalho;
- e) Estão corretas as alternativas a e d.

**47. O SIM é um sistema desenvolvido pelo tribunal de contas de qual Estado Brasileiro?**

- a) Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul;
- b) Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- c) Tribunal de Contas do Estado de São Paulo;
- d) Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro;
- e) Nenhuma das alternativas está correta.

#### **48. O que o SIAFEM?**

- a) O Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados e Municípios – SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos estaduais e municipais.
- b) O Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados– SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos estaduais.
- c) O Sistema Integrado de Administração Financeira para Municípios – SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos municipais.
- d) O Sistema Integrado de Administração Financeira e Orçamentária para os Estados e Municípios – SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos estaduais e municipais.
- e) O Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados, Municípios e Distrito Federal – SIAFEM é um sistema de informações que apresenta as mesmas características do SIAFI, porém voltado para os lançamentos em unidades orçamentárias e administrativas dos governos estaduais e municipais.

#### **49. Qual é o documento que apresenta o gasto total com pessoal, separando o gasto com inativo e pensionistas, para que seja observado o limite Máximo e prudencial, conforme estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal?**

- a) Balanço Patrimonial.
- b) Demonstrações das Variações Patrimoniais.
- c) Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
- d) Relatório de Gestão Fiscal.
- e) Relatório do Subsistema Financeiro.



**50. SIM PCA – Prestação de Contas Anuais, inserido no sexto bimestre do SIM-AM, NÃO apresenta qual das seguintes informações.**

- a)** remuneração de Agentes Políticos (subsídios pagos ao Prefeito, Vereadores e Presidentes da Câmara).
- b)** Professores do FUNDEF (composição da folha de pagamento do Fundef por exercício).
- c)** Previdência do Servidor Público (informações sobre o sistema previdenciário dos servidores municipais e cálculo atuarial).
- d)** Movimentação de Pessoal (informações das alterações de situação funcional dos servidores, empregados, agentes políticos e de membros dos conselhos).
- e)** Planejamento Orçamentário (detalhe sobre o Plano Plurianual e as Leis de Diretrizes Orçamentárias em relação aos programas e ações de governo planejadas).



# Currículo dos professores-autores

## Carlos Alberto de Ávila

Mestre em Ciências Sociais com ênfase em Administração Pública pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – Paraná (UEPG); Especialista em Contabilidade e Controladoria e em Educação a Distância pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Economia do Paraná (FAE); Atualmente é Pró-Reitor de Planejamento, Orçamento e Finanças do Instituto Federal do Paraná (IFPR) onde também exerce as atividades de Professor de Contabilidade, Representante no conselho superior e Membro do Conselho de Dirigentes.

## Ciro Bachtold

Especialista em Administração Pública pelo Complexo de Ensino Superior do Brasil (UNIBRASIL), Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica de Administração e Economia (UNIFAE), Técnico em Administração de Empresas pelo Colégio Estadual Campos Sales . Atuou 18 anos como servidor público municipal em Campina Grande do Sul – PR, ocupando diversos cargos entre eles: Secretário Municipal de Governo, Diretor de Tributação, Contador, fiscal de tributos, oficial, assistente e auxiliar de Administração. Atualmente é Diretor do Campus Avançado de Campo Largo – PR do IFPR (Instituto Federal do Paraná), onde também exerce as atividades de Professor de Contabilidade; Representante no Conselho Superior, Membro do Conselho de Dirigentes, Coordenador do Curso Superior de tecnologia em Gestão Pública e do Curso de Especialização em Gestão Pública.

## Sérgio de Jesus Vieira

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica de Administração e Economia – FAE (1983); Especialista em Administração Financeira pela FAE/CDE – Centro de Desenvolvimento Empresarial (1985); Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR (1991); Mestre em Engenharia da Produção – Concentração em Controle da Gestão – pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (2004); Analista de Controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR; Exerceu o cargo de diretor da Diretoria de Contas Estaduais do TCE/PR no período de 2007 a 2008; Professor de Contabilidade Geral e Intermediária da Fundação de Estudos Sociais do Paraná – FESPPR; Professor de Contabilidade Empresarial e Pública do Instituto Federal do Paraná – IFPR; Professor de Gestão Pública, Contabilidade Pública e Orçamento Público em cursos de pós-graduação da Universidade Federal do Paraná (UFPR), Centro Universitário UNIFAE e Faculdades BAGOZZI; Professor da Escola de Governo do Estado do Paraná; Atuou como conselheiro suplente no Conselho Regional de Contabilidade (CRC-PR) por uma gestão; e membro do Conselho Fiscal da FESP (2000 a 2008).