

Disciplina: Contabilidade Gerencial

Autores: Esp. Gessivaldo Ramos dos Santos

Revisão de Conteúdos: Murillo Hochuli Castex

Revisão Ortográfica: Juliano de Paula Neitzki

Ano: 2018

Copyright © - É expressamente proibida a reprodução do conteúdo deste material integral ou de suas páginas em qualquer meio de comunicação sem autorização escrita da equipe da Assessoria de Marketing da Faculdade São Braz (FSB). O não cumprimento destas solicitações poderá acarretar em cobrança de direitos autorais.

Gessivaldo Ramos dos Santos

Contabilidade Gerencial

1ª Edição

2018

Curitiba, PR

Editora São Braz

FICHA CATALOGRÁFICA

SANTOS, Gessivaldo Ramos dos.
Contabilidade Gerencial / Gessivaldo Ramos dos Santos. – Curitiba,
2018.
49 p.

Revisão de Conteúdos: Murillo Hochuli Castex.

Revisão Ortográfica: Juliano de Paula Neitzki.

Material didático da disciplina de Contabilidade Gerencial – Faculdade
São Braz (FSB), 2018.

ISBN: 978-85-5475-239-2

PALAVRA DA INSTITUIÇÃO

Caro(a) aluno(a),
Seja bem-vindo(a) à Faculdade São Braz!

Nossa faculdade está localizada em Curitiba, na Rua Cláudio Chatagnier, nº 112, no Bairro Bacacheri, criada e credenciada pela Portaria nº 299 de 27 de dezembro 2012, oferece cursos de Graduação, Pós-Graduação e Extensão Universitária.

A Faculdade assume o compromisso com seus alunos, professores e comunidade de estar sempre sintonizada no objetivo de participar do desenvolvimento do País e de formar não somente bons profissionais, mas também brasileiros conscientes de sua cidadania.

Nossos cursos são desenvolvidos por uma equipe multidisciplinar comprometida com a qualidade do conteúdo oferecido, assim como com as ferramentas de aprendizagem: interatividades pedagógicas, avaliações, plantão de dúvidas via telefone, atendimento via internet, emprego de redes sociais e grupos de estudos o que proporciona excelente integração entre professores e estudantes.

Bons estudos e conte sempre conosco!

Faculdade São Braz

Apresentação da Disciplina

Nesta disciplina de Contabilidade Gerencial serão apresentados temas relativos ao conhecimento dos princípios contábeis, tanto do setor público como do privado. O aluno conhecerá normas contábeis que orientam a cumprir as formas legais de construção dos relatórios financeiros, contábeis, orçamentários e gerenciais e que devem ser estritamente cumpridas. O objetivo principal da Contabilidade Gerencial é o da geração de um sistema de informações claro, confiável, seguro e transparente.

Uma vez gerados os relatórios exigidos pelos órgãos competentes em seu formato exigido, o aluno será capaz de aplicar ferramentas de análise e interpretação referentes a estes. Isso tem como objetivo conhecer a situação da entidade, pública ou privada, e orientar sua trajetória para que as metas por ela estabelecidas sejam atingidas plenamente.

Aula 1 – Princípios fundamentais de contabilidade, estrutura do plano de contas e classificação contábil e orçamentária

Apresentação da aula 1

Muitas mudanças aconteceram nos últimos anos em relação às normas brasileiras de contabilidade e princípios contábeis estabelecidos. Essas mudanças ocorreram para que houvesse uma adequação do sistema contábil à nova realidade no mundo dos negócios. Nesse sentido, é possível citar a lei 11.638/2007, que veio trazer atualizações importantes não contempladas na antiga lei 6.404/74. Isso também se deve ao alinhamento internacional da contabilidade, pois, com o mundo globalizado, se fez necessário que todos os países usassem procedimentos padronizados em seus relatórios financeiros e em seus procedimentos contábeis. Sob esse viés, é como se fosse um idioma contábil comum a todos.

1. Princípios fundamentais de contabilidade

Com a evolução da ciência contábil, ao longo do tempo foram surgindo situações no dia a dia de sua prática que se fizeram necessárias à introdução de regras técnicas, que foram denominadas “Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Pela Resolução CFC 1.282/2010, estes passaram a se chamar *Princípios de Contabilidade*. Isso se deve ao recente alinhamento internacional das normas de contabilidade.

Sua obrigatoriedade é também expressa na *NBC T 1 – Estrutura Conceitual para Elaboração das Demonstrações Contábeis*. As NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) entraram em nosso cotidiano profissional pela tradução de normas internacionais e sua adaptação à realidade Brasileira. Por meio da padronização das práticas obrigatórias desses princípios, o que se espera é que, consequentemente, o resultado final também seja padronizado.

Lembremos que vivemos em um ambiente de negócios global, em que países fazem transações entre si todos os dias. Sendo assim, a contabilidade se tornou um “idioma” praticado por todas as partes envolvidas, para que todos

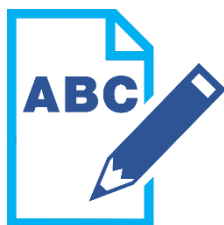
tenham o mesmo entendimento das transações. Isso faz com que haja transparência, objetividade e segurança.

1.1 Princípios fundamentais de contabilidade financeira

É importante que se faça distinção entre Contabilidade **Financeira**, **Gerencial** e **Pública**. O que é cada uma dessas categorizações e quais são os seus alvos específicos.

A Contabilidade **Financeira** é a mais conhecida, pois produz demonstrativos que todo mundo já ouviu falar, tais como: Balanço Patrimonial e DRE – Demonstração do Resultado do Exercício. Ela é utilizada tanto pelos escritórios de contabilidade quanto pelas grandes corporações e emite informações para as partes interessadas na entidade, também conhecidas como *stakeholders*.

Vocabulário



O termo **Stakeholder** tem origem norte-americana e descreve, no mundo dos negócios, partes que possuem interesse numa empresa, a exemplo de: acionistas, sócios, fornecedores, bancos e funcionários.

A Contabilidade **Gerencial** é um sistema de informação específico da entidade e tem a função de orientar seus gestores para a tomada de decisão, sendo mais flexível e adequando-se às necessidades de cada organização.

A Contabilidade **Pública**, como diz seu próprio nome, é a contabilidade voltada para o setor público. Nesse sentido, expressa o ritual de funcionamento dos setores governamentais e segue uma escrituração mais detalhada, como veremos adiante.



Contabilidade Financeira

Fonte: <http://www.insaj.com.br/wp-content/uploads/2017/06/contabilidade-publica-municipal.jpg>

No presente momento, vamos nos ater à Resolução do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) 1.282/2010 de 02/06/2010, para discorrer um pouco sobre cada um dos seus princípios, dois quais se podem apontar:

- **Princípio da Continuidade** (CFC 1.282/2010, Art. 5º); a respeito desse princípio, há uma citação no Contrato Social, documento de abertura de todas as Sociedades Empresarias, que fixa que seu prazo de duração é indeterminado. O fechamento de uma empresa só se dá por motivos alheios à sua vontade, ou de fatos inesperados. Em suma, o empreendedor de boa fé e de plena consciência não irá constituir uma empresa com o intuito de fechá-la. Modernamente, há uma exceção, que é o caso das SPE (Sociedade de Propósito Específico), criadas para cumprir um projeto ou uma obra (um estádio, um prédio). Findado o projeto, a razão desta entidade deixa de fazer sentido.
- **Princípio da Oportunidade** (CFC 1.282/2010, Art. 6º); explicando em termos bem simples, significa que você deve registrar a mensuração; o dado, o quantos antes. Para que o fato não perca a relevância, deve ser lançado assim que ocorra; deixar para fazê-lo

depois pode fazer com que ele se perca, ou que sua importância deixe de ser representativa.

- **Princípio do Registro pelo Valor Original** (CFC 1.282/2010, Art. 7º); o dado correto a ser lançado na contabilidade deve ser o dado exato transacionado. Nesse sentido, um exemplo é o lançamento de uma nota fiscal, em que esse valor permanecerá em definitivo nos registros contábeis da entidade. Dessa forma, haverá precisão, transparência e confiabilidade.
- **Princípio da Competência** (CFC 1.282/2010, Art. 9º); esse talvez tenha sido o mais ferido e confundido de todos os princípios, por gestores pouco esclarecidos. Há dois regimes de registro contábil: o regime de caixa e o regime de competência. No regime de caixa, o lançamento acontece no momento em que há entrada ou saída de dinheiro; já no regime de competência, não há relevância se entrou ou saiu dinheiro – o registro contábil expressa as receitas ou despesas referentes ao período. Um exemplo disso é o fato de que, apesar do décimo terceiro salário da folha de pagamento realizar-se somente no final do ano, este deve ser considerado uma despesa de todos os meses. A mensuração, nesse caso, é que é devido e consumido um doze avos da folha de pagamento, todos os meses. A observância deste princípio faz com que a apuração dos custos da entidade tenha confiabilidade.
- **Princípio da Prudência** (CFC 1.282/2010, Art. 10º); há momentos na vida de uma entidade em que certos valores são incertos, tanto para entradas quanto para saídas. Isso não significa que não serão registrados, porém a cautela nos orienta a admitir valores subestimados para as futuras e incertas receitas e lançar de forma superestimada os valores futuros e imprecisos dos passivos.
- **Princípio da Entidade** (CFC 750/1993); o dono da empresa é uma pessoa física, a empresa, chamada de “entidade”, é uma pessoa

jurídica e, sendo assim, seus patrimônios não se comunicam. As contas da pessoa física não serão pagas pela pessoa jurídica; os bens da pessoa jurídica não pertencem à pessoa física, pois a razão da existência desses ativos é para a geração de negócios e não para o desfrute da pessoa física.

Curiosidade



A resolução CFC 750/1993 foi revogada e substituída pela resolução CFC 1.282/2010. Nesse sentido, houve uma renovação da redação dos princípios contábeis, em função do alinhamento internacional e, assim, passou a valer o que está contido nesta última resolução. Entretanto, não consta nessa resolução atual a citação do princípio da entidade.

1.2 Princípios fundamentais de contabilidade gerencial

O contador gerencial é também chamado de “*controller*”, ou gerente de controladoria. A contabilidade gerencial lança mão dos princípios da contabilidade, mas também agrega mais princípios que considera como importantes para a sua organização.

O escopo da controladoria é a reunião de dados que esta considera como importantes para o seu momento e realidade, filtrando, posteriormente, os dados coletados de sua movimentação, levando em conta sua visão, missão, valores e metas estabelecidas.

A intenção é a de monitorar os resultados, compará-los com as metas e ajustar suas práticas para que siga na rota de atingir o estabelecido como sucesso para aquela organização.

Nesse sentido, há uma certa liberdade para adotar valores das diversas escolas gerenciais estabelecidas, como: Canvas ou “Contador Gerencial Global Certificado” entre outras.

Pesquisa



Conheça uma das escolas de pensamento moderno da contabilidade Gerencial que é o CGMA, por meio do *link* abaixo:

<https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/2016-07-26-Principios-Globais-De-Contabilidade-Gerencial.pdf>

1.3 Princípios fundamentais da contabilidade pública

O que rege a fundamentação para estes princípios é a resolução CFC 1.111/2007, Princípios Contábeis Aplicados ao Setor Público. Ao ler o conteúdo do enunciado percebemos que é muito semelhante à resolução 1.282/2010. O seu diferencial está no fato de que é feita uma releitura deste último, apresentando o que é pontuado em seu texto de “perspectivas do setor público”, ou seja, o que o setor público entende e como aplica cada princípio do enunciado. Nesse sentido, observam-se os seguintes princípios:

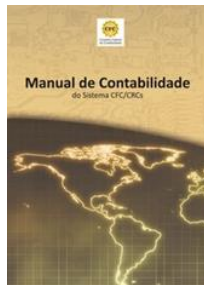
- **Princípio da Continuidade:** a entidade pública tem sua razão em continuar existindo enquanto estiver cumprindo a finalidade para a qual foi criada. Sendo assim, sua duração não é indeterminada; está vinculada à sua utilidade.
- **Princípio da Oportunidade:** o registro dos atos e fatos relacionados ao patrimônio público devem ser executados tempestivamente, ou seja, ato contínuo ao seu acontecimento. Isso garante a integridade e fidedignidade da informação.
- **Princípio do Registro Pelo Valor Original:** os valores dos componentes patrimoniais públicos devem ser registrados pelo valor transacionado ou de expectativa.
- **Princípio da Competência:** os atos e fatos que afetam o patrimônio público sempre devem ser lançados pelo regime de competência, independentemente de ingressos ou saídas de recursos.

- **Princípio da Prudência:** a contabilidade voltada para o setor público demonstra preocupação de cautela, registrando variações patrimoniais menores para os ativos e maiores para os passivos.

Amplie Seus Estudos



SUGESTÃO DE LEITURA



O *Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs* propõe-se a estabelecer a uniformização e padronização dos procedimentos orçamentários, financeiros e contábeis dos Conselhos de Contabilidade; temas abordados ao longo desta aula.

Disponível em:

http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/manual_cont.pdf

1.4 Plano de contas do setor privado

O plano de contas é uma relação de contas contábeis da entidade empresarial, também chamado de elenco de contas. Ele deve atender à legislação contábil e às determinações da Receita Federal do Brasil, uma vez que da sua correta estrutura será gerada a apuração do imposto de renda.

Se, por um lado, sua estrutura é determinada por lei, por outro, há o aspecto customizado. Nenhuma entidade utilizará todas as contas de maneira exaustiva.

Cada empresa elege suas contas específicas dentro do plano de contas aprovado legalmente e orientado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Isso devido às diversas atividades que o utilizam, por exemplo: empresas prestadoras de serviços (não transacionam mercadorias); empresas comerciais (não prestam serviços); empresas industriais (fabricam seus produtos); empresas do agronegócio (transacionam ativos biológicos).

Tabela 1: Plano de Contas Contábil – Atende a Lei 11.638/07

1. ATIVO
1.1 Circulante
1.1.01 Disponível
1.1.01.01. Caixa
1.1.01.02. Bancos conta movimento
1.1.02 Clientes
1.1.03 Adiantamento a fornecedores
1.1.04 Adiantamento a funcionários
1.1.05 Títulos a receber
1.1.06 Tributos a recuperar
1.1.07 Estoques
1.1.08 Despesas antecipadas
1.2 Não Circulante
2. PASSIVO
2.1 Circulante
2.1.01 Obrigações com fornecedores
2.1.02 Duplicatas a pagar
2.1.03 Empréstimos e financiamentos a pagar
2.1.04 Obrigações fiscais
2.1.05 Obrigações trabalhistas
2.1.06 Provisões para IR e CSLL
2.1.07 Aluguéis a pagar
2.1.08 Dividendos propostos a pagar
2.2 Não Circulante
2.2.01 Exigível a Longo Prazo
2.3 Patrimônio Líquido
2.3.01 Capital Social
2.3.02 Reservas de Capital
2.3.03 Ajustes de Avaliação Patrimonial
2.3.04 Reservas de Lucros
2.3.05 (-) Prejuízos Acumulados
3. DESPESAS
3.1 Custos diretos de produção
3.1.01 Custos dos produtos / Mercadorias vendidas
3.2 Despesas operacionais
3.2.01 Despesas administrativas
3.2.02 Despesas comerciais
3.2.03 Despesas financeiras
3.2.04 Provisões
4. RECEITAS
4.1 Receita bruta de vendas e serviços
4.1.01 Receita bruta de venda

4.1.02 Receita bruta de serviços
4.2 Dedução de receita bruta de vendas/serviços
4.3 Receita operacional
4.3.01 Receita financeira
4.3.02 Receitas patrimoniais
4.4 Receita de participações societárias

Fonte: Elaborada pelo autor (2018)

1.5 Plano de contas voltado para o setor público

O plano de contas do setor público é mais complexo do que o do setor privado. Deve-se lembrar que estão sendo tratados itens sensíveis como o patrimônio público, as receitas de impostos, os tributos e taxas. Também o aspecto transparente da prestação de contas do devido recebimento das receitas por tipo, do orçamento aprovado (que se torna lei) e do orçamento executado.

Todas essas informações devem estar dispostas de forma pública e clara, para que sejam auditadas desde o cidadão comum até os tribunais de contas. Esse plano é sistematizado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

1.6 Classificação orçamentária

São constituídas de códigos numerais, com o objetivo de padronizar as informações apresentadas, dando organização e clareza.

A disposição desses códigos permite visualizar de maneira evidente o orçamento público pelos seus segmentos importantes, como, por exemplo: por poder, categoria e programa.

1.7 Classificação contábil

Todas as contas contábeis do plano de contas recebem uma numeração padronizada e convencionada. Isso faz com que os diferentes grupos contábeis sejam facilmente identificáveis por todos os usuários das informações contábeis.

Essa classificação tem quatro grandes divisões que são as contas sintéticas:

1.	Ativo
2.	Passivo
3.	Despesas
4.	Receitas

Esta divisão é conhecida como contas sintéticas. Abaixo de cada um dos grupos há também suas divisões, como visto anteriormente, no plano de contas. Por exemplo, abaixo da divisão ativo haverá o nível dois, que também é sintético constando de ativo circulante e ativo não circulante (o segundo nível recebe uma numeração de dois dígitos).

O nível em que de fato acontece a contabilização é o quarto (em alguns o quinto), chamado de nível analítico. No grupo “Banco Conta Movimento”, por exemplo, constarão no nível analítico as contas bancárias que a entidade possui.

Importante



A contabilidade é uma ciência que tem sua lógica e seus ritos, mas, além disso, ela atende a exigências legais ditadas por diversos órgãos. O atendimento a essas exigências faz com que haja padronização internacionalmente. Há também uma busca pela transparência na apresentação dos relatórios e das contas, pois o mercado, como um todo, precisa sentir segurança nas entidades empresariais e públicas.

Resumo da aula 1

Nesta aula foram vistos os princípios fundamentais da contabilidade financeira, gerencial e pública. Foram observados os pontos em comum entre estes e também as particularidades em cada um deles, por meio dos seus escopos distintos.

Também foi visto que, para que haja padronização na escrituração e apresentação dos relatórios, é necessário que haja um plano de contas estruturado e que siga normas legais. Além disso, para que haja coerência e lógica na execução do trabalho contábil, se faz necessário seguir uma classificação contábil e orçamentária.

Uma vez que haja domínio desses conhecimentos, todos os interessados na instituição apresentarão segurança na gestão.

Atividade de Aprendizagem



Descreva uma análise resumida do Balanço Patrimonial da prefeitura da Cidade de Curitiba. Para isso, acesse o endereço: www.curitiba.pr.gov.br/contaspublicas/116/18 e procure descrever quais são os relatórios financeiros que estão contidos na prestação de contas e do que trata cada relatório.

Aula 2 - Sistema contábil aplicado ao setor público e seus subsistemas: patrimonial, orçamentário, de compensação e de custos

Apresentação da aula 2

As modificações ocorridas na sociedade brasileira justificaram a imposição de novas exigências para o setor público. Normas mais rígidas, fundamentação legal específica em relação ao setor e padronização nos procedimentos estão fazendo com que a contabilidade aplicada ao setor público possa atuar com transparência e competência. Nesse sentido, serão apresentados alguns aspectos centrais relacionados ao sistema contábil relacionado ao setor público.

O sistema contábil aplicado ao setor público é complexo, estruturado sob exigências de normas de órgãos distintos, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio de suas NBC's (Normas Brasileiras de Contabilidade), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público (NBASP), a Constituição Federal, principalmente com novas exigências do diploma legal de 1.988, **Portarias** e **Decretos**.

Vocabulário



Portaria: ato administrativo que tem por objetivo disciplinar o funcionamento da administração pública e a conduta de seus agentes.

Decreto: detalha os pormenores para a fiel execução da Lei. É um ato administrativo de competência do chefe do poder executivo.

É necessário preparo para desempenhar a tarefa de conhecer, praticar e analisar a contabilidade pública. Tal exigência faz com que haja modernidade e adequação à nova realidade brasileira, isto traduz-se em segurança para a população, pois traz a possibilidade de haver economicidade e transparência nos gastos públicos.

2.1 Sistema patrimonial

A ciência tem passado por transformações em seus processos, estruturas e embasamentos de normas e leis. Isso tem ocorrido em função da busca incessante por padronização em relação à forma de contabilizar e à apresentação dos relatórios contábeis e financeiros.

A contabilidade pública tem vários pontos em comum com a contabilidade comercial; mas não para por aí, ela vai além da sua sistemática. Há uma busca da transparência na gestão das contas públicas, inclusive, seguindo o alinhamento internacional das normas de contabilidade.

É interessante observar uma pequena cronologia dessas mudanças. A Lei 4.320/1964 estabeleceu normas padronizadas e em relação ao orçamento público, desde sua elaboração e publicação até a sua análise.

Depois disso veio a Lei Complementar 101/200, que tratou da Lei da Responsabilidade Fiscal. E, em complemento disso, um pouco mais tarde foi promulgada a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto 697/2009 que atribui à STN (Secretaria do Tesouro Nacional) a responsabilidade e prerrogativa de emitir normas e manuais voltados para o setor público.

O Sistema Contábil Público é dividido em quatro subsistemas independentes entre si, a saber: **Patrimonial, Orçamentário, Financeiro e de Compensação**, que veremos no decorrer desta aula. Essa divisão vigorou até

31/12/2014, quando houve uma retificação, que colocou os subsistemas Patrimonial, Financeiro dentro do mesmo módulo e criou o Subsistema de custos. Esse sistema também será visto nesta aula.

A NBC T 16, que trata da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, define patrimônio da seguinte forma:

“Sistema Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela resolução CFC nº 1.268/09)” NBC T 16.12 (c), disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf.

Pesquise



As *Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)* constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resoluções emitidas pelo CFC. Estão disponíveis em:
<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>

O patrimônio de uma entidade ou de um ente público é constituído por seus bens, direitos e obrigações. Aos seus bens e direitos denomina-se ativo, que é dividido em: **ativo financeiro** e **ativo não financeiro**.

São exemplos de alguns elementos que compõem o patrimônio: disponibilidades; exigibilidades; bens móveis e imóveis; direitos; ingresso e baixa de ativos e passivos não financeiros.

Às suas obrigações denomina-se passivo, que se divide em: **passivo financeiro** e **passivo não financeiro**. Dentro do grupo do passivo encontra-se o patrimônio líquido, que é a diferença entre seu ativo total e seu passivo total, de onde temos a fórmula básica:

$$PL = \text{Ativo} - \text{Passivo}.$$

O ativo se divide em circulante e em não circulante. O circulante concentra as disponibilidades como as contas caixa, bancos, conta movimento, aplicações de curto prazo e equivalentes de caixa. Para que seja circulante, é necessário que esteja disponível até doze meses da data de emissão de sua última divulgação.

O mesmo se dá com as obrigações: o passivo circulante é composto por exigibilidades com vencimento de doze meses da publicação do último balanço. As obrigações que vencerem após esse prazo compõem o passivo não circulante.

Inseridas no módulo patrimonial estão também as contas de resultado, que contemplam as receitas e despesas do ente governamental e expressam a demonstração das variações do patrimônio.

As contas de resultado fazem contrapartida em relação às contas de patrimônio, trazendo alterações aumentativas ou diminutivas. Um exemplo disso é o lançamento à despesa de depreciação de imobilizado contra o grupo de patrimônio em depreciação acumulado, trazendo um impacto de redução de valor, no tempo e pelo uso daquele imobilizado.

O sistema patrimonial é de grande importância, pois expressa a composição patrimonial do órgão público de forma detalhada, qualificada e quantificada. Isto é chamado de unidade contábil, onde cada elemento do patrimônio é visto individualizado e identificável.

Essa ferramenta é de utilidade na gestão pública porque, uma vez produzido de forma estabelecida pelas normas, estará à disposição para análise clara, objetiva e criteriosa. Assim fazendo, será possível demonstrar sua trajetória em relação às metas estabelecidas, a performance da gestão e os riscos a que a entidade está exposta.

2.2 Sistema orçamentário

O orçamento público é dividido em quatro fases: sua elaboração (fase um), sua discussão, votação e aprovação (fase dois); a execução orçamentária e financeira (fase três) e o controle e avaliação (fase quatro).

Quem tem a prerrogativa de elaborar o orçamento é o **chefe do poder executivo**. Esta fase começa na metade do exercício anterior, para que o poder Legislativo possa apreciar e votar antes que o exercício anterior termine.

A fase de execução do orçamento inicia-se no dia primeiro de janeiro e termina no dia trinta e um de dezembro. O controle e a avaliação são analisados no primeiro dia de sua execução, pois há ferramentas determinadas em lei para que haja este acompanhamento. É justamente para este acompanhamento que foi criado o **subsistema orçamentário**. Nele constam a previsão das receitas e a fixação das despesas, e é de primordial importância a utilização correta desses dois termos. A receita é estimada porque não há segurança e precisão total desta informação.

As despesas, por outro lado, são mais confiáveis de se prever. Todas as esferas do poder público, governo federal, estadual, municipal e distrito federal conhecem seus custos fixos e os programas orçados. Um exemplo disso é o valor da folha de pagamento. Já é um valor sabido pelos gestores.

Em momento oportuno, será tratado de créditos suplementares, valores que não estão previstos em orçamento aprovado ou estando previstos carecem de incremento de dotação. É o caso de alguns programas sociais ou de mobilidade pública, que carecem de ampliação ou de alguma contingência.

Os chamados instrumentos de planejamento são constituídos por meio de Leis ordinárias e sua votação é realizada por maioria simples. O orçamento anual é o mais antigo dos três e é chamado de **LOA (Lei Orçamentária Anual)**, configurando-se como o programa orçamentário para o próximo ano. Ele é proposto pelo chefe do executivo e votado e aprovado pelo poder Legislativo. Uma vez aprovado, tem força de lei.

Pesquise



Para saber mais a respeito da Lei Orçamentária Anual (LOA), acesse o *link*: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa>

Esta Lei é o orçamento propriamente dito e deve ser executada, votada e avaliada todos os anos. À medida em que sua execução acontece, o sistema recebe a informação. E, ao mesmo tempo, o subsistema financeiro é alimentado com os ingressos e saídas de recursos. Essas informações transitam nesses sistemas todos os dias, o dia todo.

Um dos legados da Constituição Federal de 1988 foi uma melhor estruturação do orçamento público, como a criação das LDO (Lei das Diretrizes Orçamentárias). Estas não criam nada de novo no orçamento, mas o organizam em prioridades e metas. Isso assegura que aquilo que é considerado mais importante tenha tratamento especial, para que seu cumprimento seja levado a termo.

O terceiro instrumento de planejamento orçamentário é o **PPA (Plano Plurianual)**; essa lei tem duração de quatro anos e busca cumprir objetivos de médio prazo. Seria apropriado afirmar que sua visão é tática e estratégica dentro de um programa de gestão governamental.

Por uma questão de transparência na gestão do dinheiro público e na prestação de contas, as despesas orçamentárias recebem classificações. Na prática, o que se quer saber é em que será gasto o dinheiro público, qual é a finalidade desse gasto, quem vai realizar esse gasto. Tais informações podem ser vistas e analisadas de forma clara no subsistema orçamentário.

Além do mais, o artigo 165 da Constituição Federal, em seu artigo quinto, determina que haja uma identificação nítida da esfera pública a que está destinado este orçamento. As esferas são três: orçamento fiscal, orçamento de seguridade social e orçamento de investimento.

O orçamento fiscal é aquele que abrange todos os entes mantidos pelo poder público. A seguridade social, caracterizada no Art. 194 da CF/1988, garante os direitos à saúde, previdência e assistência social.

A iniciativa privada também utiliza seu módulo orçamentário na gestão de seu negócio. Obviamente, com uma estrutura totalmente distinta da administração pública.

A contabilidade gerencial privada elabora seu plano de negócios e seu orçamento. Esta ferramenta tem a finalidade de estipular metas de custos, receitas e resultados. Este monitoramento estipula metas de resultado e participação de mercado.

Essas metas são esperadas pelos seus investidores e pelos seus proprietários, pois estão diretamente relacionadas a elementos como: a rentabilidade, a viabilidade e a continuidade dos negócios.

A contabilidade gerencial praticada na gestão privada se assemelha ao sistema orçamentário da gestão pública; ela programa uma ferramenta de levantamento de dados mais precisos, chamada de centro de custos.

Ao iniciar um novo exercício fiscal, os gestores preparam um orçamento para acompanhamento de custos, despesas e receitas. Esse relatório pode vir a ter duas visões diferente: em uma delas, o orçamento financeiro pode contemplar o custo histórico, valores repetidos do exercício anterior ou a média de exercícios anteriores.

Alguns gestores resolvem inovar e ousar trabalhando com o orçamento chamado “**base zero**”. Nesse sentido, os valores realizados em orçamentos anteriores são desprezados e criam-se valores para o exercício novo, com base em metas estabelecidas para a gestão.

Essas metas são distribuídas entre os diferentes centros da empresa, representando cada fase do processo. São os centros de custos, de responsabilidade e de lucros.

Na realidade, ao dividir a empresa por centros, programam-se três grandes pilares que são: o centro de custos, o centro de responsabilidade e o centro de lucros. Esses módulos são geridos por um ERP gerencial distinto do módulo contábil. As informações aqui coletadas têm como usuários os gestores.

Por meio do centro de custos é possível segmentar todo o processo, desde sua entrada até o produto ou serviço final. Em vez de analisar o custo como um todo, é possível detectar informações de falhas a serem corrigidas como: gargalos, perdas, logística inadequada e custos a serem reduzidos ao longo do processo e por produto/serviço.

Já o centro de responsabilidade demonstra a atuação do elemento humano em suas falhas ou acertos. A meta desse processo é a de aperfeiçoamento do capital humano, para que este possa contribuir de forma assertiva para o todo.

O centro de lucro demonstra quais são os processos onde há ganhos ou perdas de forma quantitativa e qualificativa. Isso faz com que ações corretivas

possam ser tomadas para que haja melhores ganhos nas etapas do processo e não apenas um ganho médio medido no final da elaboração do produto/serviço.

Importante



Não basta que haja um sistema informatizado instalado para que ocorra a implantação do sistema gerencial de centro de custos. Antes de tudo, é necessário a elaboração de uma cultura organizacional intencional clara e continuada.

2.3 Sistema de compensação

O subsistema de contas de compensação é um controle de valores que não são contábeis, mas que têm o potencial de afetar a situação do patrimônio público.



Quando há mudança de gestão, o novo administrador deve ter a possibilidade de acesso e recuperação destas informações, para que possa ter clareza na tomada de decisões.

A contabilidade pública é complexa e tem suas particularidades e normas. Quando não havia a obrigatoriedade deste subsistema, as informações não eram confiáveis e as decisões eram tomadas no escuro.

Um exemplo claro disso são aquelas ações judiciais que estão em andamento, mas ainda não foram transitadas em julgado. Esse é um potencial passivo que pode vir a acontecer a qualquer momento, trazendo prejuízos ao orçamento aprovado e em execução.

Existem dois grupos de informações do sistema de compensação que são os controles devedores (grupo 7) e os controles credores (grupo 8), conforme tabela abaixo.

Tabela 1.1 – Informações de natureza típica de controle:

7 – Controles Devedores	8 – Controles Credores
7.1- Atos Potenciais	8.1- Execução de Atos Potenciais
7.2 – Administração Financeira	8.2 – Execução da Administração Financeira
7.3 – Dívida Ativa	8.3 – Execução da Dívida Ativa

7.4 – Riscos Fiscais	8.4 – Execução dos Riscos Fiscais
7.8 – Custos	8.8 – Execução dos Custos
7.9 – Outros Controles	8.9 – Outros Controles

Fonte: Elaborado a partir de MCASP – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (2009).

Na contabilidade comercial, as contas de compensação são optativas; elas servem como controle patrimonial. Essas contas são gerenciais e fazem parte de informações gerenciais para usuários internos da empresa. A sua utilização pode ser prática em alguns aspectos, tais como na elaboração de futuras notas explicativas.

São exemplos o acompanhamento de contratos de seguros, contratos de obras, mercadorias em movimento, estoque em poder de terceiros e bens alienados. Esses lançamentos substituem de forma mais eficiente as planilhas utilizadas para este fim, uma vez que sua informação não afetará o patrimônio, mas está centralizada e de fácil recuperação.

Apesar desse registro ser localizado como apêndice da contabilidade financeira, ele é de muita valia para a contabilidade gerencial. Isto dará informações claras e seguras para a tomada de decisões.

2.4 Sistema de custos

Este é o subsistema mais novo a ser incluído no sistema da contabilidade aplicada ao setor público. A criação deste faz parte do alinhamento internacional da contabilidade pública. Outra vantagem para os gestores é a de que nele são registrados e evidenciados os custos dos produtos e serviços oferecidos pela administração pública à população.

Uma vez analisados os dados dos custos e confrontados com sua contrapartida de receita, é possível monitorar e realizar ajustes. Será um guia de gestão para controle e tomada de decisões para que não haja déficit ou superávit em seus resultados patrimoniais. Sendo assim, de sua utilização haverá melhoria nos serviços prestados, nos produtos ofertados e a preços justos.

A implantação e utilização de um sistema de custos pela administração pública têm a ver com o fato que o objetivo dos entes públicos não é o lucro, e sim o atendimento da população por meio de sua atividade fim. A razão de ser

de uma entidade pública é a sua utilidade. Sua duração não é indeterminada: ela seguirá existindo enquanto cumprir o seu papel em relação à sociedade.

A contabilidade de custos na iniciativa privada atende a fins gerenciais; é um sistema de informações para a tomada de decisões. De seu levantamento de dados de todo o processo produtivo, processamento e análise destes dados, serão tomadas decisões importantes para a entidade.

Para que haja segurança nas informações colhidas para o levantamento dos custos da empresa, é necessário que a contabilidade financeira faça uso da prática dos princípios contábeis.

O princípio da competência estabelece que, independentemente de entrada ou saída de recursos, as receitas devem ser apropriadas e as despesas devem ser reconhecidas dentro do seu período de consumo. Haverá distorção nos custos se este princípio deixar de ser seguido.

Os exemplos clássicos são, pagamento de férias e do décimo terceiro salário. Estas rubricas representam custos mensais, nos doze meses do exercício, independentemente de que a saída de caixa aconteça uma vez por ano. A empresa precisa saber seu custo efetivo com a folha de pagamento mensal, para que possa apurar seu custo com exatidão. Sendo assim, o custo mensal da folha deve ser calculado da seguinte forma:

Salários e ordenados + encargos + benefícios + um doze avos de décimo terceiro salário (com seus respectivos encargos) + um doze avos de férias e seu terço constitucional (com seus respectivos encargos) = **custo mensal da folha de pagamento.**

Somente quando o custo operacional for devidamente apurado, haverá possibilidade de determinação do lucro. O lucro é o objetivo da iniciativa privada. Desta forma, haverá possibilidade de ajuste operacional para que o resultado esperado ocorra.

O que foi dito sobre o princípio da competência e seu impacto na correta formação de custos vale para todos os princípios contábeis. Haverá segurança na apuração de custos se esses forem seguidos de acordo com o estabelecido pelas normas brasileiras de contabilidade: registro pelo valor original, prudência, uniformidade, relevância e materialidade.

Um sistema de informações constituído de acordo com a norma estabelecida, eficiente, permite a tomada de decisões precisas. As metas estabelecidas quanto ao lucro desejado serão passíveis de atingimento quando atenderem essas exigências.

Resumo da aula 2

Nesta aula, viu-se que o Sistema de Contabilidade Aplicado ao Setor Público é constituído de quatro subsistemas: o de Patrimônio, o Orçamentário, o de Compensação e o de Custos. Observou-se que esses sistemas são independentes entre si e há lançamentos que podem ocorrer em apenas um deles, como também há lançamentos que podem impactar em dois ou mais. Nesse sentido, ficou evidente uma modernização nos fundamentos que regem o sistema contábil público, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 e com o advento do alinhamento internacional das contabilidades pública e comercial.

O subsistema patrimonial enfoca na mensuração e identificação do patrimônio, impactado pelas suas variações patrimoniais aumentativas e diminutivas. O subsistema orçamentário registra o orçamento apresentado pelo chefe-executivo e aprovado pelo poder legislativo. O subsistema de compensação arquiva e possibilita as informações de atos e fatos potenciais que poderão vir a modificar o patrimônio, mesmo não fazendo parte desses. Finalmente, o subsistema de custos é uma ferramenta para a tomada de decisões em relação ao valor dos produtos e serviços ofertados à população pela iniciativa pública.

Atividade de Aprendizagem



Em um texto curto, escreva o que você entendeu a respeito da Lei da Responsabilidade Pública, disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm

Aula 3 - Orçamento, planejamento e controle; estágios das receitas e despesas e sua escrituração contábil e inventário do patrimônio

Apresentação da aula 3

Estamos vivendo novos tempos no mundo dos negócios. Nos dias de hoje, a confiança em uma corporação ou entidade empresarial, pública ou privada, não se sustenta mais por seu nome, por mais sólido que seja. Houve época em que um bom nome no mercado, uma marca de destaque, eram suficientes para gerar confiança em todos. Os investidores, clientes, fornecedores, funcionários e bancos confiavam; a glória do passado parecia garantir glória e sucesso futuros. Após escândalos financeiros em que estavam envolvidas grandes corporações, aparentemente vindas de um passado de lisura, esta confiança se abalou. Nesse sentido, a forma de atrair para si a confiança e a credibilidade se fazem, agora, com o uso de novas ferramentas de gestão, controle e divulgação de seus relatórios, que serão exploradas ao longo desta aula.

3.1 Orçamento, planejamento e controle

Todo orçamento pressupõe um planejamento prévio, que demonstra a intenção de quem planeja em relação aos objetivos e metas que o motivaram a planejar. Assim, pressupõem a intenção de modificar uma situação instalada.

Quando se trata de planejamento público, o gestor apresenta aos seus eleitores, antes mesmo do **escrutínio**, o que pretende fazer se eleito for; quais serão os seus programas de governo e quais metas pretende atingir.

O gestor público transforma sua plataforma em planejamento e, conseqüentemente em orçamento; este, aprovado, é a ferramenta para atingimento das metas propostas.

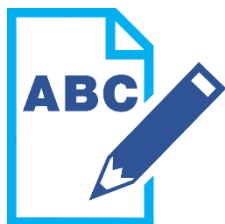
O artigo 165 da Constituição Federal de 1988 define três instrumentos deste orçamento, que são o Plano Plurianual (PPA), as Leis das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Os três devem estar alinhados entre si, coerentes e convergentes, pois estão tratando do mesmo tema sob uma ótica distinta.

O Plano Plurianual (PPA) é o planejamento completo para quatro anos; é o todo que será dividido em partes. Nele estão contidas as diretrizes e metas da gestão pública e podem-se apontar duas características interessantes: ele é um plano de médio prazo e o gestor sabe o que será atingido, onde e como até o encerramento do último exercício fiscal; além disso, este planejamento é **estratégico**, porque se encontra no nível das ideias e dos ideais. Para que sua execução se cumpra, terá que ser desdobrado em planos de curto prazo.

As Leis das Diretrizes Orçamentárias (LDO) têm a duração de um ano e devem ser apresentadas pelo chefe do executivo até o dia 15 de abril, para serem aprovadas pelo poder Legislativo para execução no próximo ano.

O chefe do Executivo, ao apresentar as LDO, está apontando as prioridades em relação aos programas e metas governamentais. As características desse programa são as seguintes: que ele é de curto prazo (um ano), que está no nível **tático** e **operacional** e estabelece parâmetros para a alocação de recursos.

Vocabulário



Escrutínio: resultado de uma eleição após apuração dos votos.

Estratégico: define as metas e objetivos a serem atingidos.

Tático: desdobra objetivos globais em departamentais.

Operacional: responsável pela execução.

Esses parâmetros têm o detalhamento da aplicação de recursos por região. Também é quantitativo, quanto investir em cada região. Por região se quer referenciar as cinco divisões que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) destaca para o Brasil: Norte; Nordeste; Sudoeste; Centro Oeste e Sul, uma vez que o gestor admite que as carências e o nível socioeconômico de cada região são distintos.

Apesar de críticas em relação ao PPA e ao LDO ao longo de vários governos, há que se reconhecer que estes têm um aspecto positivo. Por serem publicados detalhadamente com antecedência, sendo conhecidos por todos, criam a possibilidade de antecipar discussões diversas.

A Lei de Orçamento Anual (LOA), instituída pela Lei 4.320/64, é aprovada com a finalidade de ditar normas para a elaboração, execução e controle orçamentário; seu nível é operacional e de curto prazo. Necessita estar alinhada à LDO e ao PPA, devendo haver coerência entre as três, uma vez que a LOA é desdobramento operacional de ambas.

Junto com a entrega da LOA, o chefe do executivo apresenta ao Legislativo sua visão do cenário econômico da nação, afirmando o que espera de mudanças e melhoras por meio da execução do orçamento.

A Lei de Orçamento Anual (LOA) compreende o orçamento fiscal e da seguridade social; o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos.

O orçamento fiscal e da seguridade social compreende os três poderes e os entes mantidos pelo poder público. O orçamento da seguridade social discrimina as receitas vinculadas aos gastos de seguridade social, saúde, previdência e assistência social. O orçamento de investimentos diz respeito à participação de empresas ligadas ao executivo com participação majoritária do capital social e direito a voto nas empresas em que participa. Estes entes não são fiscalizados pelo poder Legislativo.

De maneira sintetizada, o ciclo do orçamento, planejamento e controle começa com a elaboração do Plano Plurianual (PPA), levando em conta os planos nacionais, regionais e setoriais, que serão objetivo da Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO). Na sequência, é elaborada a proposta da Lei de Orçamento Anual (LOA), em coerência com o PPA e a LDO, para votação e aprovação pelo Poder Legislativo.

A partir deste momento, inicia-se a execução do orçamento, que será controlado, avaliado e comparado com o Plano Plurianual (PPA). Este acompanhamento tem a finalidade de verificar se a execução LOA está em consonância com o PPA.

3.2 Estágios das receitas e das despesas

No orçamento público, as receitas são estimadas e as despesas são fixadas.



As receitas são todas as entradas de recursos e as despesas são todas as saídas de recursos.

É importante que este conceito esteja firmemente gravado: o termo usado para receitas, na elaboração do orçamento, é “**estimadas**”. Isso acontece porque não é possível ter com precisão o valor da entrada de recursos. Conhece-se de forma imprecisa; dessa forma, obedecendo ao princípio da prudência; é melhor ter cautela e estimar de maneira diminutiva.

Quanto às despesas, às saídas de recursos, todos os entes públicos conhecem-nas detalhadamente. Um exemplo disso é a folha de pagamento dos órgãos de todas as esferas e também as despesas de manutenção de ativos, os custos fixos.

Todos os programas sociais também estão estabelecidos: por região, por programa. Por isso mesmo que, em relação a despesas, é possível fixar com materialidade e relevância.

A primeira fase da despesa, na execução orçamentária, é o seu empenho, que cria obrigação de pagamento pela emissão da nota de empenho. É um ato administrativo, que indica a autorização do fornecedor homologado para a entrega do produto ou serviço.

Nessa etapa, ainda não foi gerado um passivo. O empenho é expedido pelo ordenador da despesa, segundo o decreto-lei 200/67, que o define como “toda e qualquer autoridade de cujos atos resultem emissão de empenho, autorização para pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos” (Decreto lei 200/67, art. 80, § 1º). A partir da emissão do empenho, todos os atos operacionais que os envolvam estão suportados até a sua liquidação. Cabe aos chefes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário estabelecerem os ordenadores de empenho primários, os quais têm a prerrogativa de apontar ordenadores secundários para que os auxiliem.

A segunda etapa da execução orçamentária é a liquidação do empenho. Para que o orçamento seja executado rigorosamente, como elaborado e aprovado, e atendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal, algumas condições

devem ser observadas. É obrigatório observar a origem e o objeto que se deve pagar; a importância exata a ser paga e a quem se deve pagar.

A próxima e última etapa do empenho é o seu pagamento. Há certa confusão sobre a etapa anterior, chamada de liquidação; na gestão empresarial comercial, quando se liquida uma obrigação, se faz por meio de pagamento ou quitação. No ciclo do empenho, a liquidação é quando o fornecedor homologado e autorizado cumpriu sua parte na entrega do contratado.

No pagamento do empenho se dará o descaixe financeiro para satisfação da obrigação. Isso se faz por meio das tesourarias dos órgãos contratantes do objeto empenho, ou mesmo por agentes financeiros credenciados para este fim.

Os empenhos que não foram pagos até o dia 31 de dezembro, último dia do exercício financeiro, são considerados como “restos a pagar”. Esta pendência não irá onerar o próximo exercício; são duas as classificações de restos a pagar: os processados e os não processados.

Os restos a pagar de despesas orçamentárias processadas constituem-se naquelas em que o empenho foi emitido e o fornecedor entregou o serviço ou objeto correspondente, procedendo-se assim a sua liquidação. Uma vez não pago, a dotação do exercício em que foi empenhado será comprometida.

Os restos a pagar de despesa empenhada não processada se referem a empenhos emitidos e não liquidados, o material ou serviço objeto do empenho não foi entregue. Pela escrituração contábil, esta despesa não está processada.

A receita pública, estimada em orçamento, também tem ciclo e seus ritos. Há aqui o mesmo cuidado com a transparência e com a Lei da Responsabilidade Fiscal. Uma vez que o ente da administração pública aponta direito de cobrar de pessoa física ou jurídica essa o está apontando como devedor de obrigação aos cofres públicos.

O primeiro estágio do ciclo da receita é a previsão. Neste momento, se estabelecem de forma detalhada os elementos do direito de receber que são de quem cobrar, quanto cobrar e o que será cobrado durante o exercício financeiro.

O segundo estágio da receita é o do lançamento, uma vez verificada a autenticidade do crédito fiscal. A autoridade competente fará a inscrição do débito na repartição em questão, assim, nesta fase, o crédito é legalizado, reconhecido e lançado no orçamento.

A terceira etapa é a arrecadação. Nesta fase, o devedor irá se dirigir ao órgão público credor ou às instituições financeiras por ele autorizadas e fará o pagamento do débito. Assim acontece quando, por exemplo, um proprietário de imóvel faz o pagamento do IPTU. Esta receita foi estimada e lançada para o próximo ano e, o proprietário, de posse do carnê, reconhecendo sua dívida, faz a quitação pelo meio autorizado que escolher.

Uma vez que o pagamento foi realizado em uma das instituições autorizadas ao recebimento, esse recurso vai para uma conta específica do Tesouro Público, que foi apontada como responsável pela arrecadação. Observa-se, assim, o controle centralizado de caixa.

Não sendo realizado o pagamento por parte do devedor, fica ele inadimplente e tem seu débito, tributário ou não, inscrito na dívida ativa. Esta inscrição se dá na **Procuradoria** Geral da União, sendo Federal. Os entes públicos estaduais, municipais e do Distrito Federal igualmente têm seus órgãos de Procuradoria que desempenham o mesmo papel.

A Procuradoria tem a obrigação legal de intimar o devedor para a quitação do débito, ou a sua **impugnação**, se for o caso. Sendo assim, os débitos inscritos em Procuradoria serão extintos por meio de cancelamento da dívida. Este cancelamento se dará por pagamento, parcelado ou não, impugnação ou extinção por **caducidade**.

Vocabulário



Procuradoria: é o responsável judicial das entidades públicas.

Procuradoria da Fazenda: é membro da advocacia geral pública responsável pela fiscalização e representação jurídicas do governo nos assuntos relativos à dívida ativa.

Impugnação: petição que se opõe a uma sentença ou a uma decisão administrativa, visando anular seus efeitos e proteger os interesses do impugnante.

Caducidade: decadência; estado de coisa que se tornou sem validade.

3.3 Prática de escrituração contábil

Analisou-se até o presente momento a fundamentação legal dos mecanismos do orçamento, as ferramentas de orçamento e os planos orçamentário em seu nível estratégico, tático e orçamentário compostos pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Foi dito que deve haver coerência e coesão entre os três planos. Isso demonstra que o planejamento maior, ao ser dividido em peças de curto prazo, com suas prioridades, regionalidades e programas, será executado conforme planejado e aprovado. Esta é a mecânica do orçamento financeiro aplicado ao setor público.

A prestação de contas deste orçamento e de sua execução deve ser analisada e auditada por diversos órgãos, inclusive por tribunais de contas da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

O que permite materialidade de visualização desta operacionalidade é a sua contabilização, estruturada e apresentada nos manuais de contabilidade pública do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Sendo assim, sem que haja exaustão do tema, serão apresentadas contabilizações de receitas e de despesas orçamentárias. É importante estar-se atento aos grandes grupos de contas contábeis para entender-se a migração de uma operação de um subsistema para o outro, ou até mesmo dentro do mesmo subsistema. Esta é a relação resumida dos grupos:

- **Ativo** (contas patrimoniais);
- **Passivo e Patrimônio Líquido** (contas patrimoniais);
- **Variação Patrimonial Diminutiva** (despesas, contas de resultado);
- **Variação Patrimonial Aumentativa** (receitas, contas de resultado);
- **Controles de Aprovação**;
- **Execução Orçamentária**;
- **Controles Devedores** (compensação);
- **Controles Credores** (compensação).

Passamos então à contabilização das receitas orçamentárias. Esta se divide em duas: Receita **Orçamentária Efetiva** e Receita **Orçamentária Não Efetiva**. Definindo de forma simples, a receita orçamentária efetiva é aquela que provoca variações patrimoniais aumentativas, enquanto a não efetiva não provoca variações patrimoniais aumentativas.

As receitas orçamentárias são divididas por suas diferentes origens como: natureza, fonte de recursos, indicador de resultado primário e receitas do orçamento da seguridade social.

Vamos a um exemplo prático de recebimento de IPTU, tratando o caso desde seu registro no orçamento até a sua arrecadação propriamente dita.

➤ **Do lançamento no subsistema orçamentário**

D - Receita de IPTU a Realizar

C – Previsão inicial da Receita de IPTU

➤ **Registro da arrecadação na execução do orçamento**

D – Receita Realizada

C – Receita a realizar

➤ **Do lançamento no subsistema patrimonial**

D – Ativo circulante – IPTU a receber

C – Variação Patrimonial Aumentativa Orçamentária

➤ **Lançamento da arrecadação e da baixa do ativo registrado**

D – Receita Realizada (subsistema orçamentário)

C – Receita a realizar

D – Bancos conta movimento (subsistema financeiro)

C – Receita orçamentária corrente

Dessa forma, como verificado, encerrou-se o ciclo da receita orçamentária, de seu planejamento até a sua arrecadação.

Vejamos agora um exemplo prático da contabilização de uma despesa orçamentária, em seu curso normal, em seu ciclo completo. O nosso exemplo é o da contratação de prestação de serviços de limpeza e conservação.

➤ **Da emissão do empenho e de sua liquidação no subsistema orçamentário**

- D – Crédito disponível
- C – Crédito empenhado a liquidar
- D – Crédito empenhado a liquidar
- C – Crédito empenhado liquidado

➤ **Do lançamento no subsistema financeiro**

- D – Despesa orçamentária
- C – Fornecedores

➤ **Do pagamento do empenho liquidado lançado no subsistema financeiro**

- D – Fornecedores
- C – Banco conta movimento

Assim funcionam os lançamentos contábeis básicos, de receitas e despesas, evidentemente, há situações mais complexas e casos específicos que são objeto de estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Nesse sentido, o propósito não foi o de exaurir o tema, porém introduzi-lo para a materialização do que foi apresentado ao longo da fundamentação teórica; o assunto é fascinante e merece um aprofundamento em ocasião oportuna.

3.4 Patrimônio e inventário no setor privado e na administração pública

É importante ressaltar que o patrimônio é a soma de todos os bens, direitos e obrigações de qualquer entidade – seja ela da iniciativa pública ou privada. Dessa forma, é necessário saber a relação de todos os bens móveis, imóveis e intangíveis, com seu histórico particularizado. Além disso, é preciso que se saiba o seu estado, sua localização, seu valor original e sua depreciação acumulada. Isto se realiza por uma ferramenta chamada inventário.

Para que haja um controle do patrimônio, deve haver um acompanhamento deste, por item, sabendo-se quem é responsável por ele. Esta

responsabilização vai desde o usuário que **detém a carga** deste bem até o gestor responsável pelo patrimônio na unidade em que se encontra.

Vocabulário



Deter a carga: relativo a carregar consigo; ter em sua posse.

Se, no momento do levantamento, forem encontrados divergências ou sinistro do bem, os responsáveis pela carga deste devem ser penalizados, de acordo com a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF 101/2000).

De acordo com a Norma de Execução nº 04/97 da Secretária do Tesouro nacional, os bens arrolados se dividem em: permanentes ou de consumo. Os permanentes têm sua vida física estimada acima de dois anos, por não perderem sua identidade física; os de consumo têm sua vida estipulada, no máximo, até dois anos.

O processo de recebimento de um bem em qualquer unidade só se dará mediante apresentação de empenho. O servidor que o receber deverá verificar se o bem está sendo entregue nas condições físicas e características do contrato. Quem recebe este bem deve estar identificado, por assinatura de canhoto de nota fiscal ou documento que o valha.

Uma vez tendo sido recebido, este bem seguirá para sua unidade e a documentação irá para o setor responsável pelo patrimônio, que realizará seu tombamento e a placa de identificação que será aposta com seu número de identificação patrimonial.

A fase final da vida de um bem no controle patrimonial se dá por sua baixa ou desfazimento. Isso pode ocorrer em situações como: alienação, extravio, perda total ou transferência definitiva para uma unidade de outra jurisdição.

Para que o controle patrimonial seja confiável e efetivo, deve haver inventários periódicos. Deve ser de conhecimento de todos os envolvidos nesta operação a data e a hora que este ocorrerá. Esta operação deve ser feita o mais rápido possível, para que não haja perda de informações. Vale lembrar, ainda,

que, da ocasião do inventário, não poderá haver movimentação de bens, a não ser com autorização especial do gestor responsável.

O patrimônio público é uma riqueza, ele deve ser cuidado, administrado com lisura e quantificado. Para tanto, os registros de suas movimentações devem ser feitos de forma estabelecida e padronizada; o inventário é uma ferramenta administrativa de gestão do acompanhamento e do cuidado com o patrimônio.

Resumo da aula 3

Nesta aula foram apresentados exemplos de uso de ferramentas que possibilitam demonstrar ao público o caráter sério e comprometido com as normas, metas e objetivos das corporações.

Nesse sentido, contemplaram-se as etapas do orçamento, planejamento e controle em seus níveis estratégicos, táticos e operacionais e também a sua padronização e moderna fundamentação legal.

Também foram observados os estágios do reconhecimento das receitas e das despesas, desde seu planejamento, aprovação e execução à sua escrituração contábil. Desse modo, pôde-se ter contato com a fundamentação teórica e com casos práticos de escrituração.

Por fim, apresentou-se o inventário do patrimônio – constituído pelos bens, direitos e obrigações de uma entidade. A forma como ela tem de ter alguma informação de forma segura é o seu correto registro, de forma tempestiva, bem como o seu acompanhamento por meio de controles e sua inventariação constante. Só assim se preserva a integridade do patrimônio.

Atividade de Aprendizagem



Elabore um parágrafo definindo cada um dos seguintes temas: orçamento público; execução orçamentária; estágios do empenho; estágios das receitas e das despesas e inventário público.

Aula 4 - Interpretação e análise de balanço com aplicação de índices dos quocientes do balanço; Lei 4.320 e Lei de responsabilidade fiscal

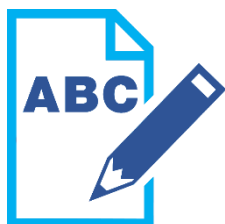
Apresentação da aula 4

Uma vez aprovado o orçamento financeiro público, este toma forma de lei e como tal deve ser cumprido. Mas, qual é a garantia que se tem de que isso de fato ocorrerá? Há vários elementos que corrompem e distorcem a execução de um orçamento, desviando aquilo que foi orçado do que será executado.

Podemos citar casos de interesses pessoais, **corrupção ativa** e **passiva**, descaso com o aparelho público e até mesmo incompetência na gestão. Exemplos de casos assim são recorrentes em todas as partes do mundo.

Como, então, garantir que a execução será sincronizada com o planejamento aprovado? A resposta se encontra na utilização de ferramentas de controle. Assim, nesta aula serão apresentados instrumentos como: o balanço patrimonial, confronto entre o orçado e o executado e suas análises; balanço patrimonial e lei da responsabilidade fiscal.

Vocabulário



Corrupção ativa: está no artigo 333 do código penal e se dá quando um indivíduo oferece propina ou qualquer outra vantagem a agente público para se beneficiar, geralmente envolvendo infração legal por parte do servidor.

Corrupção passiva: está no artigo 317 do código penal e ocorre quando o servidor pede vantagem ilícita para si ou para outros servidores.

4.1 Balanço Orçamentário

Como foi visto na aula anterior, a Lei Orçamentária Anual para o próximo exercício deve ser votada durante o exercício atual. Desse modo, o chefe do executivo planeja o orçamento, juntamente com a sua equipe, e apresenta-o para apreciação e votação pelo poder legislativo.

Uma vez tendo sido aprovado pelo poder legislativo, o orçamento adquire força de lei e deve ser cumprido. Nesse balanço estão previstas as receitas, e as despesas são fixadas para o próximo exercício.

O próximo passo é a sua execução, que se dará a partir do dia primeiro de janeiro até o dia trinta e um de dezembro do próximo exercício. Ao iniciar o exercício em questão, as despesas começam a ser arrecadadas, receitas do orçamento, e as despesas começam a ser empenhadas.

Já foi visto também o ciclo do empenho, que é a sua liquidação e pagamento. A liquidação do empenho se dá a partir do momento em que o fornecedor homologado faz a entrega contratual do serviço ou produto objeto do contrato ou do empenho.

Foi visto também que o último ciclo do empenho é o seu pagamento. Até este momento, o que está ocorrendo é a execução orçamentária, de acordo com o que foi planejado, teoricamente. Ainda assim, é importante atentar que distorções podem ocorrer.

Pode ocorrer que a previsão de receita não aconteça como o previsto e que empenhos não sejam liquidados, ou, ainda, liquidados e não processados. Se isso ocorrer, não serão pagos, gerando **restos a pagar**.

Como proceder para acompanhar essas distorções? Afinal de contas, interessa a vários *stakeholders* saber como vai o andamento da execução orçamentária. O chefe do executivo precisa saber como está caminhando o orçamento que planejou e o poder legislativo precisa saber como está sendo executado o orçamento por ele aprovado.

Nesse sentido, há uma ferramenta de acompanhamento da execução do orçamento público que se chama “Balanço Orçamentário”. Este constitui-se de uma planilha que é alimentada, em sua primeira coluna, com as receitas previstas e as despesas fixadas, por natureza e por classificação. Com relação às receitas, existe a coluna “receitas previstas” e a coluna em branco, chamada “receitas realizadas”. Na sequência, há uma terceira coluna para o saldo desta conta. A fórmula do saldo se dá do seguinte modo:

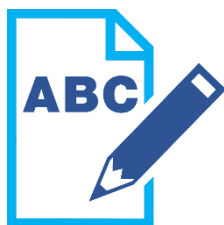
“receitas realizadas” - “receitas previstas”

A exemplo: se houve uma arrecadação de R\$ 80,00, mas a previsão era de R\$ 100,00, há um déficit de R\$ 20,00. Se ocorrer o contrário, haverá um superávit de R\$ 20,00. Essa distorção demonstra que ocorreu alguma falha de previsão ou de execução.

No caso das receitas, ainda é mais aceitável, porque não há como saber se o previsto ocorrerá. A arrecadação é incerta, pelos mais diversos motivos, entre eles, a situação econômica do momento.

Em relação às despesas, a planilha é um pouco mais detalhada, pois estas têm um ciclo maior. O orçamento para as despesas fixadas tem uma **dotação** qualitativa e quantitativa para cada classe, categoria, programa e poder. Nesse sentido, a primeira coluna trata da dotação orçamentária.

Vocabulário



Restos a pagar: dotação de despesa fixada, que não foi paga por razão de não liquidação ou de não processamento do empenho.

Dotação: verba destinada para ser gasta em despesas fixadas no orçamento.

Para que o orçamento das despesas possa ser acompanhado com eficiência em todo o seu processo, ele deve contemplar todo o ciclo. A próxima coluna em branco trata das despesas empenhadas, na sequência, as despesas liquidadas, depois as despesas pagas e, por fim, o saldo da dotação.

Tabela 1.1 Receitas Orçamentárias

	Previsão	Previsão	Receitas	Saldo
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Inicial (a)	Atualizada (b)	Realizadas [c]	d=(c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receitas de Capital(II)				

Fonte: Autor

Tabela 1.2 Despesas Orçamentárias

	Dotação	Dotação	Despesas	Despesas	Despesas	Saldo da
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Inicial	Atualizada	Empenhadas	Liquidadas	Pagas	Dotação
	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)=(f)-(g)
Despesas Correntes (VIII)						
Despesas de Capital (IX)						

Fonte: Autor

Assim se constitui e se estrutura o balanço orçamentário, com a função de fazer o acompanhamento da execução do orçamento em tempo real. Há mais informações detalhadas e complexas, mas isso já é da alçada da contabilidade pública.

Uma vez lançados os valores da execução, o balanço está pronto para ser analisado. O gestor público poderá tomar decisões que tenham por objetivo a retomada da rota planejada, para que as suas metas venham a ser atingidas.

Ao analisar as despesas orçamentárias, várias questões podem ser colocadas em relação ao seu ciclo, por exemplo: toda a dotação foi empenhada? O que foi empenhado foi liquidado? O que foi liquidado foi processado e pago? Houve a geração de restos a pagar?

Uma auditoria pode, pontualmente, pesquisar distorções e falhas na execução. Uma vez que essas despesas são listadas por conta orçamentária, pode-se descobrir o que ocorreu. Este é o papel dos agentes responsáveis pelo acompanhamento do orçamento, que devem aplicar, inclusive, as sanções da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), se for o caso.

A base legal para a estrutura orçamentária consta nos artigos 35 e 102 da Lei 4.320/1964:



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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA: Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Título I

Da Lei de Orçamento

Art. 35º Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Art. 102º O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7210.htm

Do mesmo modo, as NBC T 16.6 e a resolução CFC 1.133/2008 contemplam ainda a estrutura orçamentária, estipulando o registro das receitas previstas e das despesas fixadas e de seu devido acompanhamento na execução. Assim, pode-se demonstrar se houve integração entre o planejamento e a execução.

Importante



A iniciativa privada também trabalha com o balanço orçamentário. Mas, neste caso, ele não é um documento obrigatório – faz parte de sua contabilidade gerencial. É um acompanhamento feito pelos gestores, confrontando o orçado e o realizado – um eficaz instrumento para a tomada de decisão dos gestores para que as correções sejam feitas tempestivamente, para o atingimento de metas e resultados.

4.2 Balanço financeiro e patrimonial.

O subsistema patrimonial é aquele que registra as mutações nas contas do patrimônio da entidade. O patrimônio é constituído dos bens, direitos e obrigações do ente, sendo dividido em ativo circulante e ativo não circulante, ou ativo financeiro e ativo não financeiro. Passivo circulante e passivo não circulante, ou passivo financeiro e passivo não financeiro e patrimônio líquido.

O subsistema financeiro é formado pelas contas de resultado financeiro do exercício, ou seja, o total de arrecadação menos o total de pagamentos do exercício gera o resultado financeiro do exercício.

recursos registrada no resultado, haverá impacto diminutivo no patrimônio da entidade. Nesse sentido, as contas de resultado sempre terão como contrapartida as contas de patrimônio.

Na contabilidade aplicada ao setor privado ocorre o mesmo, ou seja, as contas de resultado do exercício financeiro sempre irão impactar e fazer contrapartida com as contas de patrimônio, pois causam mutações patrimoniais aumentativas ou diminutivas.

Esse subsistema gera dois relatórios financeiros distintos, que são o **Balanco Patrimonial (BP)**, constituído dos bens, direitos e obrigações do ente público – no qual está mensurado o patrimônio do exercício de forma quantitativa e qualitativa.

O BP permite que, ao se comparar balanços de exercícios subsequentes, possa-se medir a evolução patrimonial ao longo do tempo e o seu viés econômico. Essa análise permite o impacto ocorrido no patrimônio ao longo da execução orçamentária em exercícios seguidos.

O outro relatório gerado por esse subsistema é a **Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)**, que é o impacto das variações patrimoniais resultante da execução orçamentária, receitas arrecadadas e despesas empenhadas e pagas. O resultado pode ser aumentativo, de superávit; diminutivo, de déficit; ou ainda nulo, que seria a situação ideal.

4.3 Interpretação e análise de balanço com aplicação de índices dos quocientes do balanço

O orçamento aprovado é o início de toda a base de informações para análise, portanto, o primeiro grupo a ser avaliado é este. Como se forma a sua composição? As operações de crédito são menores ou maiores que as despesas de capital?

Importante



Por operações de crédito, devemos entender que todo compromisso financeiro assumido pelo órgão público para se financiar é uma operação de crédito, que pode se dar por meio de: empréstimos, emissão de título de dívida pública e aquisição de bens por meio de financiamento.

Nesse sentido, as receitas de capital (empréstimos) estão financiando as despesas correntes (despesas do dia a dia para manter a máquina pública funcionando, a folha de pagamento, por exemplo).

Por despesas de capital entende-se toda saída financeira para amortização de empréstimo, aquisição de investimentos e inversões financeiras. Nessa modalidade, não há compromisso financeiro assumido e não se corre o risco de descapitalização.

Há um segundo grupo a ser analisado a partir da execução orçamentária. Nesta fase haverá o confronto entre o orçamento aprovado e o orçamento executado. Nesse sentido, esta análise é relativamente simples: se a receita arrecadada é maior do que a despesa executada, pode-se afirmar que ocorreu um superávit orçamentário.



Se a receita arrecada for menor que a despesa executada, haverá um déficit orçamentário.

Nem a situação de superávit, nem a situação de déficit são favoráveis, pois demonstram incompatibilidade entre o orçado e o executado, evidenciando uma situação de incompetência administrativa e podendo, inclusive, abrir discussão para a Lei da Responsabilidade Fiscal.

A aplicação dos quocientes contábeis na análise do balanço orçamentário se dá pela orientação do *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)* e trata das avaliações de confronto entre o orçamento aprovado e o orçamento executado e, também, do confronto entre as fases da execução orçamentária.

A seguir, listam-se alguns índices importantes a serem analisados: se todas as despesas empenhadas foram liquidadas; se todas as despesas liquidadas foram processadas e pagas; qual é a relação entre a previsão da receita e a dotação inicial da despesa; qual é a relação entre a receita realizada e a receita prevista; bem como a relação da receita realizada e a despesa empenhada.

4.4 Lei 4.320 e Lei de responsabilidade

A Lei Complementar 101/2000, Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) estipulou limites para itens sensíveis do orçamento como: limite de dívida pública; limite de operações de crédito; despesas de pessoal percentualmente em relação ao orçamento e de restos a pagar.

Esta lei trouxe instrumentos para equilíbrio das finanças públicas, transparência na prestação de contas e parâmetros de administração pública responsável.

Para Refletir



O patrimônio público deve ser gerido com a mesma competência com que se gerem os negócios privados, talvez mais ainda. O ente público não gera lucro, como o ente privado, porém pode vir à falência e ao caminho da insolvência. Nesse sentido, os grandes prejudicados serão seus financiadores, pois vão amargar a inadimplência; e seus contribuintes, pois ficarão destituídos do serviço público, mesmo havendo participado da arrecadação, por meio do pagamento de impostos.

Resumo da aula 4

Para que haja transparência na administração do dinheiro público, se faz necessário o uso de ferramentas de divulgação e de análise da execução do orçamento. O dinheiro das disponibilidades e do patrimônio governamental têm como grande fonte de renda a arrecadação de impostos, tributos e taxas. Tudo

isso pago pelo contribuinte. Nesse contexto, nada mais justo do que saber onde e como essa verba está sendo gasta.

Nesta aula foi visto como é estruturado o balanço orçamentário e o balanço financeiro, seus componentes e sua análise. Foi explanado sobre o ciclo orçamentário e como é a disposição das receitas orçamentárias, sua dotação e sua arrecadação. Foram contempladas, também, as despesas orçamentárias e seu ciclo da fixação, empenho, liquidação, processamento e pagamento. Foi visto que na execução do orçamento podem ocorrer distorções entre seu planejamento e sua execução e que o balanço orçamentário é uma ferramenta importante para a visualização destas distorções. Por fim, foi observada a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua contribuição para a transparência na divulgação do balanço.

Atividade de Aprendizagem



Elabore um pequeno parágrafo descrevendo cada um dos itens a seguir, contemplados durante a aula 4: balanço orçamentário; balanço patrimonial; Lei da Responsabilidade Fiscal; déficit fiscal e superávit fiscal.

Resumo da disciplina

Nesta disciplina foram contemplados tópicos que têm como objetivo proporcionar o conhecimento de ferramentas e de fundamentações de bases legais para o desenvolvimento da habilidade de gerar relatórios financeiros, gerenciais e contábeis; bem como a sua análise e interpretação.

Para o desenvolvimento desse conhecimento, abordaram-se assuntos pertinentes, como: os princípios fundamentais da contabilidade e de orçamento em suas diversas áreas, o conhecimento da escrituração fiscal, a análise e a interpretação dos relatórios contábeis, financeiros e gerenciais.

Nesse sentido, explorou-se o conhecimento do ordenamento legal, buscando o cumprimento das exigências referentes à transparência e lisura das entidades empresarias e públicas.

Referências

CARVALHO, D; CECCATO, M. **Manual Completo De Contabilidade Pública**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Impetus.

CREPALDI, S.A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

CREPALDI, S.A.; CREPALDI, G.S. **Contabilidade Gerencial**, Teoria e Prática. 8ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

PADOVESE, C.L. **Contabilidade Gerencial**: Um Enfoque Em Sistema De Informação Contábil. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

Copyright © - É expressamente proibida a reprodução do conteúdo deste material integral ou de suas páginas em qualquer meio de comunicação sem autorização escrita da equipe da Assessoria de Marketing da Faculdade São Braz (FSB). O não cumprimento destas solicitações poderá acarretar em cobrança de direitos autorais.