

COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

GESTÃO 2013-2016

Contabilidade Pública

A nova Contabilidade Pública Municipal



Volume 4



COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

GESTÃO 2013-2016

Contabilidade Pública

A nova Contabilidade Pública Municipal



Volume 4

Qualquer parte desta publicação poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

Copyright © 2012. Confederação Nacional de Municípios.

Impresso no Brasil.

Autoria:

Diana Vaz de Lima

Editoria Técnica:

Elena Pacita Lois Garrido

Supervisão Editorial:

Jamille Lavale de Carvalho Henriques de Moura
Luciane Guimarães Pacheco

Diretoria Executiva:

Elena Pacita Lois Garrido
Gustavo de Lima Cezário
Jecônias Rosendo da Silva Júnior
Moacir Luiz Rangel

Revisão:

Keila Mariana de A. Oliveira

Ilustrações:

Lincoln Moreira de Castilho Pires

Diagramação:

Themaz Comunicação Ltda.

Ficha Catalográfica

Confederação Nacional de Municípios – CNM

Contabilidade Pública: A nova Contabilidade Pública Municipal. – Brasília: CNM, 2012.

60 páginas.

ISBN 978-85-99129-57-9

1. Nova contabilidade pública. 2. Contabilidade pública municipal. 3. Procedimentos contábeis. 4. Demonstrações contábeis. 5. Padronização contábil. I. *Título: Contabilidade Pública: A nova Contabilidade Pública Municipal*

Todos os direitos reservados à:



SCRS 505, Bloco C, Lote 1 – 3º andar – Brasília/DF – CEP: 70350-530

Tel.: (61) 2101-6000 – Fax: (61) 2101-6008

Site: www.cnm.org.br E-mail: atendimento@cnm.org.br

COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

GESTÃO 2013-2016

Contabilidade Pública

A nova Contabilidade Pública Municipal

Volume 4

Brasília/DF, 2012.

Conselho Diretor CNM – Gestão 2012-2015

Presidente – **Paulo Roberto Ziulkoski**

1ª Vice-Presidente – **Humberto Rezende Pereira**

2ª Vice-Presidente – **Douglas Gleen Warmling**

3ª Vice-Presidente – **Laerte Gomes**

4ª Vice-Presidente – **Ângelo José Roncalli de Freitas**

1ª Secretário – **Jair Aguiar Souto**

2ª Secretário – **Rubens Germano Costa**

1ª Tesoureiro – **Joarez Lima Henrichs**

2ª Tesoureiro – **Glademir Aroldi**

PALAVRA DO PRESIDENTE

Prezado(a) Gestor(a),

Em breve, os Municípios brasileiros obrigatoriamente adotarão uma nova contabilidade no seu dia a dia, com mudanças significativas em relação aos procedimentos até então praticados.

Essas mudanças não estão apenas relacionadas aos registros contábeis propriamente ditos, mas exigem uma nova base de informações que envolve todos os setores administrativos da prefeitura, como o setor de pessoal, o setor de almoxarifado, o setor de patrimônio, o controle de recebimento e pagamento de dívidas, as unidades gestoras de regimes próprios, entre outros.

Algumas das novas exigências já estão em vigor desde o ano de 2010, outras, como a adoção de um novo plano de contas único nacional, passam a vigorar no início do ano de 2013.

Objetivando orientar os novos gestores quanto às mudanças que devem ser promovidas no âmbito da Contabilidade Pública Municipal, a CNM disponibiliza o presente material trazendo informações básicas sobre as ações que devem ser desenvolvidas.

Desejamos um bom aproveitamento do trabalho e informamos que o administrador local pode contar com a nossa equipe para conduzir o correto registro do seu Município neste novo ambiente contábil.

Paulo Ziulkoski
Presidente da CNM

SUMÁRIO

1. APRESENTAÇÃO	13
2. QUAL O PAPEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL?.....	14
3. QUEM ACOMPANHA OS REGISTROS CONTÁBEIS?	15
4. QUE NORMAS DEVEM SER OBSERVADAS?	16
5. O QUE AS NORMAS TRAZEM DE NOVO?	17
6. O QUE MUDA NA CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL?	22
7. ADOÇÃO DE PLANO DE CONTAS ÚNICO – PCASP	23
7.1 Essa Estrutura de Contas É Muito Diferente da Utilizada Atualmente pelo Município?	23
8. ADOÇÃO DE UM NOVO REGIME CONTÁBIL	25
9. ADOÇÃO DE NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	27
10. NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	29
10.1 Balanço Patrimonial	30
10.2 Balanço Orçamentário.....	32
10.3 Balanço Financeiro	34
10.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	35
10.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa	39

11. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS	42
12. CRONOGRAMA DE AÇÕES.....	45
13. AÇÕES RECOMENDADAS	47
13.1 Créditos e Dívida Ativa.....	47
13.2 Obrigações e Provisões	47
13.3 Bens Móveis, Imóveis e Intangíveis	48
13.4 Fenômenos Econômicos e Relação com a Execução Orçamentária	49
13.5 Ativos de Infraestrutura.....	50
13.6 Sistema de Custos.....	50
13.7 Plano de Contas Padronizado – PCASP	51
13.8 Outros Aspectos Patrimoniais	51
14. PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS (DEPRECIAÇÃO)	52
14.1 Bens Depreciáveis	52
14.2 Base de Cálculo e Taxas Aplicadas.....	53
14.3 Métodos de Depreciação	55
14.4 Bens Usados.....	56
14.5 Bens Totalmente Depreciados	56
15. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

1. APRESENTAÇÃO

O ano de 2013 começa com mudanças importantes na contabilidade pública municipal, que deverá adequar-se aos padrões estabelecidos pelo governo federal brasileiro, em atendimento às normas internacionais de contabilidade.

Algumas dessas mudanças já são obrigatórias desde o ano de 2010. Porém, como na maior parte dos Municípios não houve fiscalização ostensiva para adoção dos novos procedimentos, em alguns casos, os prazos já se encontram expirados, e podem sujeitar os novos gestores, já no início dos seus mandatos, a responder pelos procedimentos que não foram adotados.

Todas as áreas da prefeitura, direta ou indiretamente, devem colaborar com esse processo, em função dos controles administrativos que devem ser instituídos para que os registros sejam adequadamente efetuados.

Diante desse cenário, a CNM busca, por meio deste trabalho, preparar os novos gestores municipais para as mudanças a serem adotadas na contabilidade pública municipal, orientando as ações que devem ser colocadas em prática para que os novos padrões atendam às determinações dos órgãos de fiscalização.



2. QUAL O PAPEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL?

A contabilidade pública tem como objetivo auxiliar o gestor no processo decisório. É na contabilidade que se encontra registrado o orçamento aprovado em cada ano (as receitas e as despesas autorizadas pela Lei Orçamentária Anual) e as informações sobre os bens (equipamentos, imóveis etc.), os direitos (valores a receber) e as obrigações (valores a pagar) do ente público municipal.



Ao assumir o seu mandato, é importante que cada prefeito entenda como está a situação patrimonial e financeira do seu Município, cujos dados estão sintetizados nos relatórios contábeis.

Essas são as informações que limitarão o poder de atuação do gestor, esclarecendo os compromissos que já foram assumidos nas gestões anteriores, a observância aos limites fiscais e se há recursos disponíveis para atender às promessas de campanha.



3. QUEM ACOMPANHA OS REGISTROS CONTÁBEIS?

Os registros contábeis são acompanhados por órgãos da própria administração municipal (controle interno) e sujeitam-se à fiscalização do Tribunal de Contas (controle externo). As informações também devem estar disponíveis para toda a sociedade (controle social).



4. QUE NORMAS DEVEM SER OBSERVADAS?

Desde 1964, o marco regulatório da Contabilidade Pública é a Lei 4.320/1964, que estabelece, dentre outras, as regras a serem observadas na elaboração dos relatórios contábeis.

Em 2000, foi publicada a Lei 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e estabeleceu limites para gastos de pessoal e endividamento, cujos relatórios (de execução orçamentária e de gestão fiscal) são preenchidos com base nas informações geradas pela contabilidade.

Em 2008, com o compromisso assumido pelo governo brasileiro para aderência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Ipsas, em inglês, novos normativos têm sido desenvolvidos no Brasil: as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP; e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.



5. O QUE AS NORMAS TRAZEM DE NOVO?

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, são editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC e trazem os conceitos e procedimentos patrimoniais que passam a ser exigidos na contabilidade pública municipal.

Desde janeiro de 2010, são de adoção obrigatória.

Atualmente, compõem-se de onze normas:

Resolução CFC	Descrição	Objetivo
1128/2008	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto de Campo de Aplicação	Conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
1129/2008	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	Conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
1130/2008	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
1131/2008	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	Conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.



Resolução CFC	Descrição	Objetivo
1132/2008	NBC T 16.5 – Registro Contábil	Critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
1133/2008	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	Demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
1134/2008	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	Conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
1135/2008	NBC T 16.8 – Controle Interno	Referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil.
1136/2008	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	Critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
1137/2008	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
1336/2011	NBC T 16.11 – Sistemas de Informação de Custos do Setor Público	Conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidência dos custos no setor público.

O MCASP veio com o papel de ajudar a operacionalizar o processo de convergência nos entes públicos brasileiros e é periodi-



camente atualizado pela Subsecretaria de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional – órgão responsável pela sua publicação. Alguns de seus procedimentos também são de adoção obrigatória desde janeiro de 2010.

Em sua 5ª Edição, válida para o exercício de 2013, o MCASP é composto por 8 partes:

Partes do MCASP	Descrição
Parte I	Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO
Parte II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos – PCE
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP
Parte VI	Perguntas e Respostas
Parte VII	Exercício Prático
Parte VIII	Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas

A Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO, reúne conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade. Traz padrões que devem ser aplicados à receita orçamentária e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.





Em atendimento às disposições do PCO, a receita orçamentária deve ser registrada apenas no momento da arrecadação e a despesa orçamentária no momento do empenho, em atendimento ao art. 35 da Lei nº 4.320/1964.

De acordo com a Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, o atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964).

Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional.

A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Em atendimento às disposições do PCP, as variações patrimoniais (aumentativas e diminutivas) devem ser registradas no momento do fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento.



Na Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos – PCE, estão dispostos os procedimentos contábeis que devem ser aplicados para o Fundeb, parcerias público-privadas – PPP, operações de crédito, regimes próprios de previdência social – RPPS, dívida ativa, precatórios e consórcios públicos.

Na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, estão apresentados os conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas.

A estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público – DCASP encontra-se disposta na Parte V, que tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do PCASP.



6. O QUE MUDA NA CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL?

Entre as mudanças contempladas pelas novas regras, destacam-se:

- Adoção de plano de contas único;
- Adoção de um novo regime contábil;
- Adoção de novos procedimentos contábeis (depreciação, provisão, reavaliação etc.);
- Novas demonstrações contábeis;
- Implantação de sistema de custos.



Fique atento!

As mudanças que se tornaram facultativas em janeiro de 2010 serão obrigatórias para todos os Municípios brasileiros, a partir de 1º de janeiro de 2013, de acordo com a STN.

É preciso ficar atento aos prazos estabelecidos, sob pena de as contas públicas municipais não serem aprovadas pelos órgãos de fiscalização.



7. ADOÇÃO DE PLANO DE CONTAS ÚNICO – PCASP

Um plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

Com a nova contabilidade, todos os entes públicos brasileiros (federal, estadual e municipal) deverão utilizar uma mesma estrutura de contas, conhecida como plano de contas único ou plano de contas aplicado ao setor público – PCASP.

7.1 Essa Estrutura de Contas É Muito Diferente da Utilizada Atualmente pelo Município?

É diferente. O modelo adotado atualmente será totalmente reestruturado, deixando de apresentar seis classes de contas para apresentar oito classes de contas:



Contas	Plano de Contas Atual	PCASP
Patrimoniais	1. Ativo 2. Passivo + Patrimônio Líquido	1. Ativo 2. Passivo + Patrimônio Líquido
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado Diminutivo do Exercício 6. Resultado Aumentativo do Exercício	3. Variação Patrimonial Diminutiva 4. Variação Patrimonial Aumentativa
Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	1.9 Ativo Compensado 2.9 Passivo Compensado	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controles de Atos Potenciais	1.9 Ativo Compensado 2.9 Passivo Compensado	7. Controles Devedores 8. Controles Credores

Importante!

Se o sistema atualmente utilizado pela prefeitura permitir a mudança da estrutura de contas atual pela nova estrutura, inclusive com a alteração dos códigos das contas, basta que o sistema seja adaptado. Caso contrário, é importante que a prefeitura se prepare urgentemente para a troca do sistema, já que a migração de programas e a assimilação por parte dos operadores demanda tempo.



8. ADOÇÃO DE UM NOVO REGIME CONTÁBIL

Desde a publicação da Lei nº 4.320/1964, a contabilidade pública vem adotando o regime misto, contabilizando como receita do exercício os valores efetivamente arrecadados e como despesa do exercício os valores empenhados.

Pela nova contabilidade, permanece do ponto de vista orçamentário o tratamento da receita pública (valores efetivamente arrecadados) e para a despesa pública (valores empenhados); mas agora passam a ser registrados o lançamento do imposto (direito a receber) e a obrigação pelo fato gerador (regime de competência integral).

Exemplo: Arrecadação de impostos	
Lei 4.320/1964	Nova Contabilidade
O registro contábil é feito apenas no momento do ingresso do recurso (arrecadação da receita)	O registro será feito no momento do lançamento do imposto, como um direito a receber (variação patrimonial), e já impactará a apuração do resultado da prefeitura. No momento do ingresso do recurso, será registrada a receita orçamentária arrecadada.



Converse com o seu contabilista sobre como devem ser lidos os novos relatórios contábeis, considerando-se que eventual resultado com superavit não quer dizer que haja recursos disponíveis para execução de despesa pública.



9. ADOÇÃO DE NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Conforme orientações emanadas da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, além do reconhecimento dos ativos e passivos no momento do fato gerador, os seguintes procedimentos passam a ser obrigatórios:

- Registro **mensal** da depreciação dos bens móveis e imóveis (de uso);
- Registro **mensal** da amortização de despesas pagas antecipadamente (tais como assinatura de periódicos e benfeitorias em propriedade de terceiros);
- Registro **mensal** e baixa de encargos de férias e de 13º salário por competência;
- Registro **mensal** e baixa de provisões (tanto do Ativo como do Passivo);
- Registro de ativos intangíveis produzidos, tais como programas de computador (*softwares*) e produtos desenvolvidos pelo Município;
- Registro de créditos a receber decorrentes de transações com terceiros, oriundas de receitas e de valores a recuperar de despesas, entre outros;
- Registro **periódico** da reavaliação do ativo imobilizado (anual ou quadrienal);
- Registro da redução de valor recuperável (*impairment*) do ativo imobilizado;
- Reconhecimento **mensal** dos riscos de recebimento de créditos e consequente baixa;



- Ajuste **mensal** dos créditos e dívidas prefixadas a valor presente;
- Reconhecimento dos encargos incorridos referentes a créditos e dívidas pós-fixadas;
- Ajuste **mensal** dos itens de estoques pelo valor de mercado ou de aquisição;
- Ajuste tempestivo dos resíduos e refugos pelo valor realizável líquido;
- Ajuste tempestivo, pela equivalência patrimonial, das participações em empresas e consórcios;
- Incorporação tempestiva, no imobilizado, de gastos adicionais ou complementares posteriores que tragam benefícios econômicos futuros;
- Incorporação tempestiva dos bens de uso comum ao valor de construção.



Quando começar?

Se o novo gestor constatar que esses procedimentos ainda não são usuais em seu Município, devem ser estabelecidas ações para que sejam adotados o quanto antes.



10. NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Para atender às novas disposições do MCASP, os Municípios brasileiros devem elaborar as seguintes demonstrações contábeis (incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964):

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Balanço Orçamentário;
- c. Balanço Financeiro;
- d. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (exigida apenas para as estatais não-dependentes).

É IMPORTANTE que os novos gestores tenham conhecimento mínimo dessa documentação, pois, ao final de cada exercício, esses documentos serão por eles assinados, conjuntamente com o contabilista responsável pela prefeitura, respondendo ambos pelas informações neles constantes.



As demonstrações contábeis devem ser divulgadas da seguinte forma:

- *Demonstrações Contábeis Consolidadas*: devem compor a prestação de contas anual de governo, que recebe parecer prévio pelo tribunal de contas competente;
- *Demonstrações Contábeis Não Consolidadas*: devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

10.1 Balanço Patrimonial

O papel do balanço patrimonial é evidenciar, qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, os bens e direitos (Ativo) e as obrigações do Município (Passivo).

O patrimônio líquido é o valor residual da entidade, depois de deduzidos todos os seus passivos (obrigações).



<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercicio Atual	Exercicio Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercicio Atual	Exercicio Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributaria Divida Ativa não Tributaria – Clientes Créditos de Transferências a Receber Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE <u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u> Créditos a Longo Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributaria Divida Ativa não Tributaria – Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente <u>Investimentos</u> Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial Participações Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimento Demais Investimentos Permanentes <u>Imobilizado</u> Bens Móveis Bens Imóveis <u>Intangível</u> Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Obrigações de Repartição a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Resultado Diferido TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercicio Atual	Exercicio Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do exercicio Resultados de exercicios anteriores Ajustes de exercicios anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		



10.2 Balanço Orçamentário

No balanço orçamentário estão demonstradas as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas.

No caso da receita, como se trata de uma estimativa, os valores arrecadados podem ser a maior (excesso de arrecadação) ou a menor (arrecadação inferior ao previsto). No caso da despesa, fixada com base na receita prevista, só pode ser executada até o limite da autorização legal.

Conforme disposto no MCASP, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, via de regra, o equilíbrio entre a receita prevista e a despesa fixada. Assim, toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício.

No entanto, iniciada a execução do orçamento, é possível que haja recurso disponível para abertura de créditos adicionais, possibilitando a realização de despesas que ainda não haviam sido fixadas (créditos especiais ou extraordinários) ou estavam insuficientemente dotadas na lei orçamentária (créditos suplementares).



BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO:	DATA:	PÁGINA	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Compensações Financeiras				
Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público				
Receita da Cessão de Direitos				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria Extrativa Mineral				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DEFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				



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

10.3 Balanço Financeiro

O balanço financeiro tem como objetivo demonstrar os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária (receitas orçamentárias e despesas orçamentárias) e outros ingressos e dispêndios de natureza extraorçamentária do Município.

Pelo novo modelo do balanço financeiro, devem ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas (esta última de acordo com as características específicas de cada ente).

- **destinações ordinárias** - referem-se aos recursos aplicados livremente;
- **destinações vinculadas** - os recursos devem ser aplicados atendendo a finalidades específicas estabelecidas pela legislação (exemplo: limite mínimo de gastos com saúde e educação).



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

10.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

No setor público, a demonstração das variações patrimoniais – DVP tem como papel evidenciar as alterações do patrimônio do Município verificadas no exercício, apurando se obteve *deficit* ou *superavit*.

Na prática, o resultado é apurado confrontando-se as variações patrimoniais aumentativas e as variações patrimoniais diminutivas.

- **Variações patrimoniais aumentativas** - contribuem para aumentar a situação líquida patrimonial. Exemplos: recebimento de bem em doação, arrecadação de impostos etc.



- **Variações patrimoniais diminutivas** - contribuem para diminuir a situação líquida patrimonial. Exemplos: pagamento de água, luz e telefone, pagamento de salários etc.

Como apêndice da DVP, também devem ser evidenciadas as variações qualitativas, ou seja, aquelas que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido. Exemplos: compra de imobilizado, pagamento de dívida etc.



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



VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Custo de Pessoal e Encargos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências e Delegações Concedidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Delegações Concedidas		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo com Tributos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
VPD de Constituição de Provisões		
Custo de Outras VPD		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		



VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

10.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Por meio da demonstração dos fluxos de caixa – DFC, o gestor terá como avaliar a capacidade de o Município gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como a sua necessidade de liquidez.

De acordo com o MCASP, a DFC permite que os gestores projetem cenários de fluxos de caixa futuros e tenham condições de analisar eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos mantidos pelo Município.

A DFC compõe-se de três fluxos: *operacional* (entradas e saídas de recursos para o custeio do ente), *de investimentos* (relacionados com a aquisição ou alienação de bens, bem como com a concessão ou a amortização de empréstimos concedidos) e de *financiamentos* (recursos relacionados com a captação ou quitação de empréstimos e financiamentos contraídos).



«ENTE DA FEDERAÇÃO»
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

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		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência 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 União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
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		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
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		



11. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS



O que é um sistema de custos?

É uma importante ferramenta que visa estabelecer um sistema de informações gerenciais, auxiliando a administração a tomar decisões e localizar falhas de gerenciamento.

Cria um controle financeiro efetivo, contribuindo para a gestão do Município de várias maneiras, entre elas: avaliação de custo-benefício; como e quando gastar; apoio ao controle interno e suporte indispensável para as decisões estratégicas.

Entre outras vantagens, a instituição de um sistema de custos auxiliará o gestor, dando-lhe suporte nas seguintes informações:

- Conhecimento do custo para execução de seus serviços (taxas e serviços públicos);
- Controle financeiro efetivo;
- Conhecimento do custo das mercadorias e serviços pretendidos para fins de contratações e licitações dentro de um preço básico condizente;
- Conhecimento da capacidade produtiva do material humano disponível;



- Conhecimento do peso dos custos indiretos para manutenção dos serviços;
- Capacidade para identificar onde está sendo alocada a maior parte dos recursos financeiros e quais os cortes possíveis para obter maior impacto financeiro, afetando com menor intensidade o setor produtivo;
- Dispor de uma ferramenta de previsão de custos que auxilie a administração na tomada de decisões;
- Examinar o real interesse do Município pela possibilidade de recursos disponíveis de outras esferas para programas pré-definidos (voluntários), dentro do binômio custo-benefício;
- Instrumentalizar o controle Interno nas verificações rotineiras dos atos de sua competência.

Com a aplicação de um sistema de custos, é possível obter respostas mais seguras para muitas questões que exigem decisões fundamentais e que, se tomadas de forma aleatória e sem estudo mais aprofundado, podem se tornar desastrosas às administrações, como por exemplo:

- O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- Manter a frota de veículos e motoristas ou terceirizar esses serviços?
- Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?
- Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- Inscrever servidores em treinamentos abertos ou fazer contratação direta de instrutores?



- Abastecer veículos em postos particulares, adquirir combustível em maior quantidade ou adquirir os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?
- Manter estrutura física e de servidores para serviços de atendimento médico especializado ou contratá-los somente quando necessário?
- Adquirir equipamentos para exames laboratoriais ou contratá-los de terceiros?
- Comprar *softwares* disponíveis no mercado e adaptá-los para uso próprio ou desenvolvê-los?



12. CRONOGRAMA DE AÇÕES

Em 2011, foi publicada a Portaria STN nº 828, que estabeleceu o prazo de até 30 de junho 2011 para que os Municípios divulgassem, em meio eletrônico de acesso público e para o tribunal de contas, os procedimentos contábeis e patrimoniais e o cronograma de ações a adotar até 2014, visando proporcionar maior transparência das contas públicas.

Entre as exigências de registros contábeis relacionadas pela Portaria 828/2011, a serem divulgadas no cronograma de ações, estão:

- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e da dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- Implementação do sistema de custos;
- Aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;
- Demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.



Para atender ao disposto nessa portaria, a CNM recomendou, à época, que fosse instituído, no âmbito de cada Município, um grupo de trabalho para tratar das ações a serem desenvolvidas, envolvendo todos os poderes e órgãos da administração direta e indireta municipal.

Cada membro componente do grupo de trabalho deveria apresentar relatório dentro de um prazo previamente determinado, relacionando os procedimentos contábeis que normalmente são adotados em seu âmbito quanto aos aspectos relacionados na portaria.

A partir do diagnóstico levantado, o grupo deveria estudar as ações a serem implantadas, em conformidade com as orientações emanadas do tribunal de contas ao qual o Município encontra-se jurisdicionado, para executar os procedimentos recomendados no MCASP da STN.

Além disso, a CNM também recomendou que a prefeitura criasse em seu próprio *site* um *link* intitulado “Portaria 828/2011”, para divulgação do cronograma, e que fosse enviada correspondência, devidamente protocolada, ao tribunal de contas sobre a existência do *link*.



Fique atento!

É importante que o novo gestor verifique se o cronograma de ações em cumprimento à Portaria STN 828/2011 foi divulgado e como está o cumprimento das ações e dos prazos neles dispostos, pois se trata de um compromisso firmado pelo Município junto aos órgãos de fiscalização.



13. AÇÕES RECOMENDADAS

13.1 Créditos e Dívida Ativa

Para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e da dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas, recomenda-se o desenvolvimento das seguintes ações:

- a. Estabelecer uma nova sistemática para identificar o momento do lançamento do crédito (fato gerador);
- b. Adaptar o sistema contábil para receber a informação do crédito tributário a partir do seu lançamento;
- c. A partir do histórico de recebimento do ente (3 anos), verificar a probabilidade de não recebimento do crédito e efetuar o registro da respectiva provisão na contabilidade;
- d. Efetuar encaminhamento para inscrição em dívida ativa dos créditos eventualmente não recebidos;
- e. No caso dos créditos confirmados, reclassificar o direito a receber como dívida ativa;
- f. Definir a probabilidade de perda, com base no histórico de recebimento da dívida ativa (3 anos), efetuando o registro da expectativa do valor recuperável (*impairment*).

13.2 Obrigações e Provisões

Com relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência, recomendam-se as ações a seguir:



- a. Estabelecer uma nova sistemática para identificar o momento do fato gerador da obrigação potencial;
- b. Verificar se a obrigação potencial é decorrente de um fato passado (legal ou não formalizado);
- c. Verificar se é provável a saída de recursos para que a obrigação potencial seja liquidada;
- d. Verificar se é possível estimar confiavelmente o montante da obrigação potencial;
- e. Caso as premissas sejam satisfeitas, efetuar o registro do passivo na contabilidade.

13.3 Bens Móveis, Imóveis e Intangíveis

Para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, as seguintes ações seriam recomendadas:

- a. Efetuar levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização e vida útil;
- b. Realizar conferência do inventário físico com os bens registrados na contabilidade;
- c. Caso algum bem registrado na contabilidade não conste do inventário, abrir processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem;
- d. No caso dos bens intangíveis, verificar se o elemento atende aos critérios de reconhecimento;
- e. Mensurar os bens intangíveis a partir da probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou serviço potencial;
- f. Baixar o ativo intangível por ocasião de sua alienação (incluindo a alienação por meio de transação sem con-



traprestação) ou quando houver expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

13.4 Fenômenos Econômicos e Relação com a Execução Orçamentária

As ações recomendadas para o registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão, são as seguintes:

- a. Criar a comissão para elaborar laudo de avaliação para os bens do ativo imobilizado que estejam subavaliados;
- b. Elaborar tabela de depreciação que estabeleça a vida útil, as taxas a serem aplicadas e o valor residual de cada classe de ativo imobilizado;
- c. Efetuar o registro contábil dos bens submetidos ao processo de reavaliação;
- d. Enquadrar o bem na tabela de depreciação e efetuar o registro contábil da depreciação (parcela correspondente);
- e. No caso dos direitos sujeitos à amortização, efetuar o registro conforme prazo contratual;
- f. No caso dos recursos naturais sujeitos à exaustão, efetuar o registro conforme os benefícios estimados;
- g. Efetuar a baixa do bem totalmente depreciado ou submetê-lo à nova reavaliação, caso continue gerando benefício econômico ou social;
- h. Efetuar a baixa do direito totalmente amortizado ou do recurso natural totalmente exaurido.



13.5 Ativos de Infraestrutura

Entre as ações recomendadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, estão:

- a. Efetuar o levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização e vida útil;
- b. Efetuar a incorporação dos bens, tendo como base os valores despendidos para a sua construção, devidamente atualizados a valor justo (a partir de laudo de avaliação);
- c. Efetuar o registro contábil da depreciação, conforme tabela definida pelo ente;
- d. Efetuar a baixa do bem totalmente depreciado, ou submetê-lo a nova reavaliação, caso continue gerando benefício econômico ou social.

13.6 Sistema de Custos

Para implementação do sistema de custos, recomenda-se:

- a. Registro contábil dos procedimentos patrimoniais por competência;
- b. Contratação ou desenvolvimento de sistema de informação em que a informação de custos seja capturada;
- c. Identificação dos programas que terão seus custos apurados;
- d. Registro/alimentação das informações de custos relativos aos programas selecionados;
- e. Levantamento dos custos apurados.



13.7 Plano de Contas Padronizado – PCASP

Com relação à adoção do plano de contas padronizado – PCASP, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais, os seguintes procedimentos são recomendados:

- a. Adaptação do plano de contas do ente municipal à estrutura do PCASP federação;
- b. Codificação dos eventos contábeis (tabela de eventos) atendendo à nova codificação e à nomenclatura do novo plano de contas do ente;
- c. Criar rotinas de integridade, de abertura e de encerramento de exercício, atendendo à nova rotina de registro contábil;
- d. Ajustar a elaboração das demonstrações contábeis ao padrão MCASP;
- e. Migrar o sistema atual para o novo sistema contábil.

13.8 Outros Aspectos Patrimoniais

Entre as ações recomendadas para os demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP, está a adequação da unidade gestora do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, naqueles Municípios que a tenha, onde deverão ser promovidas todas as ações acima relacionadas.



14. PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS (DEPRECIAÇÃO)

Ao concluir a identificação e o respectivo registro de cada bem permanente registrado no ativo imobilizado, a gestão municipal está apta a efetuar os demais procedimentos exigidos pelos padrões internacionais, entre eles a depreciação.

O procedimento contábil da depreciação consiste na redução do valor dos bens tangíveis (que têm existência física) em função do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (ultrapassado tecnologicamente).



Conforme orientado anteriormente pela CNM, o procedimento contábil da depreciação é de adoção obrigatória desde o início do exercício financeiro de 2010.

14.1 Bens Depreciáveis

São sujeitos à depreciação apenas os bens tangíveis utilizados na atividade operacional do Município, a exemplo de edifícios e construções (a partir da conclusão ou início de utilização, destacando-se o valor da edificação do valor do terreno), computadores, móveis (mesas, cadeiras, armários etc.), veículos e máquinas e equipamentos.

Por outro lado, não são depreciáveis os terrenos rurais e urbanos, os bens móveis de natureza cultural (obras de artes e antiguidades), os bens de uso com vida útil considerada tecnicamente indeterminada e os animais que se destinam à exposição e à preservação.



É importante ressaltar que o bem só poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado ou posto em serviço.

14.2 Base de Cálculo e Taxas Aplicadas

No caso do bem novo, a base de cálculo da depreciação será o valor da nota fiscal (empenho). Nesse valor também devem ser adicionados os gastos necessários para colocar o bem em uso na forma pretendida pela administração (despesas com frete e instalação, *softwares* que são parte integrante do bem, entre outros).

Sobre esse valor será aplicada uma taxa de depreciação, correspondente ao tempo de vida útil do bem, que pode variar de entidade para entidade, dependendo das condições em que o bem será usado. Também deve ser definido se esse bem apresentará valor residual ao final da sua vida útil, para então estabelecer a alíquota de depreciação a ser aplicada.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua venda.

Para apuração da base de cálculo da depreciação com valor residual, considere o exemplo abaixo:

	Em R\$
Valor da nota fiscal (empenho)	28.600,00
(-) Valor residual	1.600,00
Base de Cálculo da Depreciação	27.000,00



A determinação do período de vida útil econômica de um determinado bem é a maior dificuldade associada ao cálculo da depreciação. Para estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:

- capacidade de geração de benefícios futuros;
- desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- obsolescência tecnológica;
- limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A Secretaria do Tesouro Nacional definiu a seguinte tabela de vida útil e valor residual a serem considerados no âmbito do **governo federal**:

Bem	Vida Útil	Valor Residual
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10 anos	20%
Aparelhos e Utensílios Domésticos	10 anos	10%
Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	10 anos	10%
Máquinas e Equipamentos Gráficos	15 anos	10%
Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	10 anos	10%
Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	10 anos	10%
Equipamentos de Processamento de Dados	5 anos	10%
Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório	10 anos	10%
Equipamentos Hidráulicos e Elétricos	10 anos	10%
Mobiliário em Geral	10 anos	10%
Veículos Diversos	15 anos	10%
Acessórios para Automóveis (duração superior 1 ano)	5 anos	10%



A recomendação é que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo sejam revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

Registra-se que a depreciação de um ativo cessa quando o mesmo é baixado ou transferido do imobilizado. Todavia, essa depreciação não cessa pelo fato de o ativo tornar-se obsoleto ou ser retirado temporariamente de operação, a não ser que esteja totalmente depreciado.

14.3 Métodos de Depreciação

O método de depreciação deve refletir os benefícios esperados do ativo, de acordo com seu padrão de consumo. Entre os métodos que podem ser aplicados, destacam-se:

- a. *método linear*: considera que o bem será usado de forma constante durante toda a sua vida útil, e que não haverá mudança no valor residual;
- b. *método das unidades produzidas*: reduz o valor do bem com base na expectativa de produção;
- c. *método dos saldos decrescentes*: considera que o bem produzirá mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da vida útil.

Normalmente, os bens em uso na atividade operacional de um Município apresentam um padrão de consumo uniforme, razão pela qual se recomenda o uso do método linear, de fácil aplicação, em que são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil, como no exemplo:



Bem	Valor de Aquisição	Vida Útil	Taxa de Depreciação
Veículo novo	R\$ 36.000,00	5 anos	20% ao ano ou 60 meses

14.4 Bens Usados

Durante o período de transição para adoção dos novos padrões, será muito comum os gestores municipais depararem-se com bens usados, com valor irrisório e sem nunca terem passado pelo processo de depreciação.

A recomendação é que, antes de ser aplicado o procedimento da depreciação, esse bem passe por um laudo de avaliação, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.

Por outro lado, qualquer melhoria que contribua para o aumento da vida útil de um bem classificado no ativo imobilizado, incrementando a sua capacidade produtiva ou que envolva gasto significativo, deve ter seus valores incorporados a esse bem, alterando-se, conseqüentemente, a base de cálculo da depreciação.

14.5 Bens Totalmente Depreciados

Quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem, mesmo estando esse bem ainda em uso, a depreciação não será mais calculada, permanecendo o valor original do bem e a respectiva depreciação acumulada nos registros contábeis, até que o bem seja alienado, doado, trocado, ou passe a não mais fazer parte do patrimônio.

Também existe a possibilidade de o bem ser reavaliado, sendo estabelecida no laudo de avaliação uma nova vida útil, bem como o novo valor que será tomado como base do cálculo de depreciação.



Exemplo	Em R\$
Equipamento de processamento de dados usado (valor histórico)	2.400,00
Laudo de Reavaliação (base de cálculo da depreciação)	2.640,00
Vida útil estabelecida pelo laudo	2 anos
Depreciação que será lançada mensalmente (R\$ 2.640,00 : 24 meses)	110,00

Periodicamente, a conta de depreciação acumulada receberá, a crédito, os valores das quotas de depreciação lançadas durante o tempo de vida útil, até que seus valores sejam igualados ao valor contábil dos bens que estão sendo depreciados, ou até no montante do valor oferecido como base de cálculo da depreciação (deduzido do valor residual).



15. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

NORMAS Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.

STN Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.* Partes I, II, III, IV e V. 5ª. Edição. Brasília: STN, 2012. Disponível em:
<http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>.





www.cnm.org.br

Patrocínio:

