

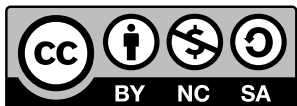


**ENTENDENDO AS
MUDANÇAS DA
CONTABILIDADE
MUNICIPAL EM 2015**



ENTENDENDO AS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE MUNICIPAL EM 2015

2015 Confederação Nacional de Municípios – CNM.



Esta obra é disponibilizada nos termos da Licença Creative Commons: Atribuição – Uso não comercial – Compartilhamento pela mesma licença 4.0 Internacional. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte. A reprodução não autorizada para fins comerciais constitui violação dos direitos autorais, conforme Lei 9.610/1998.

As publicações da Confederação Nacional de Municípios – CNM podem ser acessadas, na íntegra, na biblioteca *online* do Portal CNM: www.cnm.org.br.

Textos:

Diana Vaz de Lima

Colaboradores:

André de Medeiros Jacob
Maicon Elvis dos Santos

Supervisão Editorial:

Luciane Guimarães Pacheco

Diretoria-Executiva:

Gustavo de Lima Cezário

Revisão de textos:

Keila Mariana de A. O. Pacheco
Allan Moraes

Diagramação:

Themaz Comunicação

Capa:

Banco de imagens / Themaz Comunicação

Ficha catalográfica:

Confederação Nacional de Municípios – CNM.
Entendendo as Mudanças na Contabilidade Municipal em 2015. – Brasília: CNM,
2015.

84 páginas.
ISBN 978-85-8418-008-0

1. Contabilidade Municipal. 2. Gestão Pública Municipal. 3. Finanças. I. Título.



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

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

E-mail: atendimento@cnm.org.br – Website: www.cnm.org.br

Carta do Presidente

Desde 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN vem editando o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, definindo regras gerais sobre as diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A publicação do MCASP pela STN teve como objetivo operacionalizar os procedimentos contábeis para o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, e, conseqüentemente, vem repercutindo no dia a dia da gestão municipal, tendo em vista que prazos têm sido estipulados para que os referidos procedimentos sejam implementados.

Mesmo com a edição periódica do MCASP, que se encontra em sua 6ª edição, os contabilistas municipais vêm encontrando dificuldades em adotar os procedimentos recomendados, uma vez que a linguagem apresentada no Manual encontra-se muito mais próxima da rotina de lançamentos do governo federal do que do governo municipal.

Outra constatação é que como a adoção de alguns procedimentos vem sendo prorrogada, inclusive quanto ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, existem realidades diferentes entre os Municípios, sendo que alguns já adotam a “nova contabilidade” e outros ainda estão procurando entender seus reais efeitos sobre as contas municipais.

Para sanar essas dificuldades, a Confederação Nacional de Municípios – CNM vem editando notas técnicas esclarecendo os procedimentos que devem ser adotados na contabilidade municipal, com exemplos de lançamentos que atendam a essas diferentes realidades; mas o fato é que muitas dúvidas ainda permanecem.

Diante desse cenário, visando a contribuir para um processo de capacitação nacional, a CNM vem oferecer a presente cartilha, abordando as mudanças que passam a vigorar na contabilidade municipal em 2015. Contamos com a sua colaboração para comentários e sugestões que contribuam para aperfeiçoar as edições posteriores por meio do e-mail contabilidade.municipal@cnm.org.br.

Paulo Ziulkoski
Presidente da CNM

Sumário

1. Mudanças nos Procedimentos Contábeis Orçamentários	9
2. Mudanças Nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais	28
3. Mudanças no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP	54
4. Mudanças nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP	64
5. Balanço Patrimonial.....	72
6. Demonstração dos Fluxos de Caixa	74
7. Notas Explicativas às DCASP	76
8. Mudanças no Sistema de Coleta de Dados	77
9. Notas Técnicas da CNM.....	79

1. Mudanças nos Procedimentos Contábeis Orçamentários



1.1 Regras Gerais

O primeiro capítulo do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários, e tem como papel demonstrar que as regras orçamentárias vigentes na Lei 4.320/1964, na Portaria MPOG 42/1999, na Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e na Portaria SOF 163/2001, bem com suas respectivas atualizações, não foram alteradas.



A previsão da receita orçamentária continua dimensionando a capacidade da gestão municipal, e a sua arrecadação é um instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa orçamentária.

Os Princípios Orçamentários, como os da Unidade, Universalidade e Anualidade, previstos na Lei 4.320/1964, e já observados pelos Municípios brasileiros, são os pilares para a boa gestão dos recursos.

Princípio Orçamentário da Unidade

Deve existir apenas um orçamento no âmbito do Ente municipal.

Princípio Orçamentário da Universalidade

A Lei Orçamentária do Município deve conter todas as receitas e despesas de seus Poderes, Órgãos, Entidades e Fundos Municipais.

Princípio Orçamentário da Anualidade

A previsão da receita e a fixação da despesa deve compreender o exercício financeiro.

Com relação ao planejamento da ação governamental, deve ser feito a partir de três instrumentos básicos, também já observados pelos Municípios brasileiros: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo mantidas, portanto, as regras atuais.

Plano Plurianual (PPA)	Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	Lei Orçamentária Anual (LOA)
Instrumento que define os objetivos estratégicos do Município (Plano de Governo) para um período de 4 anos.	Define as prioridades e metas do Município para o exercício financeiro do ano seguinte e estabelece as metas que devem ser observadas para o equilíbrio das receitas e despesas municipais.	Estimativa do que se espera arrecadar e das despesas que se pretende realizar durante o ano a partir da autorização da Câmara Municipal.

Registra-se que o exercício financeiro compreende o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

1.2 Receita Orçamentária Municipal

A receita orçamentária compreende as disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário, e tem como objetivo viabilizar a execução das políticas públicas do Município.

No tratamento contábil da receita orçamentária devem ser consideradas suas etapas (planejamento e execução) e seus estágios (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento).

Etapas da Receita Orçamentária		
Etapas	Estágios	
Planejamento	Previsão	Estimativa de arrecadação constante na LOA
Execução	Lançamento	Verifica a procedência do crédito (fato gerador).
	Arrecadação	Entrega dos recursos pelos contribuintes.
	Recolhimento	Transferência dos valores arrecadados ao Tesouro Municipal.

No início de cada ano, deve ser registrada a receita orçamentária prevista na Lei Orçamentária Anual aprovada pela Câmara Municipal, prática contábil já usual em todos os Municípios brasileiros. Esse é o registro da **previsão da receita orçamentária**.

Registro da previsão da receita orçamentária	D – Previsão Inicial da Receita (conta orçamentária)
	C – Receita a Realizar (conta orçamentária)

Na etapa da execução da receita orçamentária, **a grande novidade em 2015** é com relação ao registro do estágio do **lançamento**. Essa etapa já estava prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional como um procedimento administrativo, com o objetivo de calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

A partir das novas regras contábeis estabelecidas, o crédito tributário passa a ser reconhecido e registrado no momento do seu lançamento, ou seja, no momento em que o gestor municipal possa identi-

ficar quem deve e quanto deve (pessoa física ou jurídica), mas apenas da perspectiva patrimonial.

Na prática, será reconhecida a existência de um direito a receber por parte da prefeitura. Contudo, como ainda não houve arrecadação efetiva, esse recurso não estará disponível para realizar despesa pública. Em Contabilidade, diz-se que esse registro passa a ser efetuado com base em seu fato gerador (regime de competência).

Registro do estágio do lançamento	D – Direito: Crédito Tributário a Receber (conta de ativo)
	C – Variação Patrimonial Aumentativa (conta de resultado)

Posteriormente, quando os recursos lançados como direito a receber forem efetivamente arrecadados, é então efetuado o registro contábil da realização da receita orçamentária, conforme preceitua o art. 35 da Lei 4.320/1964. Nesse momento, também é efetuada a baixa do direito a receber anteriormente registrado, em razão da entrada dos recursos nos cofres do Município.

Registro da entrada de recursos nos cofres do Município	D – Caixa e Equivalentes de Caixa (conta de ativo)
	C – Direito: Crédito Tributário a Receber (conta de ativo)

Realização da receita orçamentária	D – Receita a Realizar (conta orçamentária)
	C – Receita Realizada (conta orçamentária)

Outra novidade em 2015 é a padronização nacional para o registro contábil do controle da **disponibilidade por destinação de recursos**, também conhecido como DDR. Do ponto de vista da receita orçamentária municipal, esse controle permite verificar a qualquer momento o quanto do total orçado já foi arrecadado por fonte/destinação de recursos.

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso dos recursos nos cofres municipais	D – Controle da Disponibilidade de Recursos (conta de controle)
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) (conta de controle)

Como se pode observar, em 2015 deve ser mantido o registro contábil da receita orçamentária em conformidade com a legislação, efetuando o registro da realização da receita orçamentária apenas no momento de sua arrecadação (art. 35 da Lei 4.320/1964).

Por outro lado, atendendo aos novos padrões contábeis, no momento em que seja possível reconhecer o crédito tributário, deve ser efetuado o registro do direito a receber em contrapartida a uma conta de resultado, em atendimento ao regime contábil da competência.



É importante que o contabilista municipal verifique se o sistema contábil da prefeitura já contempla o registro do estágio do lançamento da receita orçamentária.

Para compreender as mudanças no tratamento contábil da receita orçamentária, observe os lançamentos apresentados no exemplo 1.

Exemplo 1: lançamento e arrecadação de impostos

Em R\$

Lançamento do tributo em 2 de janeiro	240.000,00
Arrecadação da primeira parcela	80.000,00

Registro do lançamento do tributo	D – Créditos Tributários a Receber	240.000,00
	C – Impostos	240.000,00

Registro do ingresso dos recursos, no momento da arrecadação	D – Caixa e Equivalentes de Caixa	80.000,00
	C – Créditos Tributários a Receber	80.000,00

Realização da receita orçamentária	D – Receita a Realizar	80.000,00
	C – Receita Realizada	80.000,00

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso do recurso	D – Controle da Disponibilidade de Recursos	80.000,00
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	80.000,00

No caso das **receitas orçamentárias de capital**, decorrentes, por exemplo, de operações de crédito e venda de bens, também haverá mudança no tratamento contábil. Antes reconhecida na apuração de resultado sob a forma de mutação passiva (incorporação de obriga-

ção ou desincorporação do bem), de acordo com as novas regras esse registro não mais passará pela apuração de resultado.

Essa ação se deve ao fato de que, do ponto de vista contábil, esse tipo de transação é um fato permutativo. Por exemplo, para entrar o dinheiro de uma operação de crédito, uma obrigação deve ser reconhecida. Para entrar o dinheiro da venda de bens, o bem deve ser retirado do patrimônio do Município. Portanto, esse tipo de transação se caracteriza apenas com uma **variação patrimonial qualitativa**, conforme exemplo 2.

Exemplo 2: venda de veículo de uso da prefeitura

Em R\$

Valor contábil do veículo	12.000,00
Valor de venda do veículo	12.000,00

Registro do ingresso dos recursos e saída do bem	D – Caixa e Equivalentes de Caixa	12.000,00
	C – Veículo	12.000,00

Realização da receita orçamentária	D – Receita a Realizar	12.000,00
	C – Receita Realizada	12.000,00

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso do recurso	D – Controle da Disponibilidade de Recursos	12.000,00
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	12.000,00

1.3 Despesa Orçamentária Municipal

As despesas orçamentárias representam os dispêndios realizados pelo Município para manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. No tratamento contábil da despesa orçamentária devem ser consideradas as seguintes etapas (planejamento e execução) e estágios (fixação, empenho, liquidação e pagamento).

Etapas da Receita Orçamentária		
Etapas	Estágios	
Planejamento	Fixação	Refere-se ao limite de gastos incluído na LOA com base na receita prevista.
Execução	Empenho	Reserva orçamentária para fim específico.
	Liquidação	Verificação do direito adquirido pelo credor (fato gerador).
	Pagamento	Entrega de numerário ao credor.

Após a aprovação da LOA, deve ser efetuado o registro contábil da etapa da fixação da despesa orçamentária, prática também já usual na contabilidade municipal.

Registro da fixação da despesa orçamentária	D – Dotação Inicial (conta orçamentária)
	C – Crédito Disponível (conta orçamentária)

As novas regras contábeis mantêm os mesmos registros para os estágios da despesa orçamentária, também já usualmente efetuados no âmbito dos Municípios brasileiros.

Registro do empenho da despesa orçamentária	D – Crédito Disponível (conta orçamentária)
	C – Crédito Empenhado a Liquidar (conta orçamentária)

Registro da liquidação da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado a Liquidar (conta orçamentária)
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar (conta orçamentária)

Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)
	C – Caixa e Equivalente de Caixa (conta de ativo)

Uma **novidade** se refere ao momento do registro contábil da liquidação da despesa orçamentária. A partir das novas regras, caso a entrega do bem ou serviço venha a ocorrer antes do estágio do empenho da despesa orçamentária, deve ser feito o registro contábil de uma etapa intermediária entre o empenho e a liquidação, chamada de “Crédito Empenhado em Liquidação”.

Registro da fase em liquidação, para correta apuração do superávit financeiro	D – Crédito Empenhado a Liquidar
	C – Crédito Empenhado em Liquidação

O registro contábil do “Crédito Empenhado em Liquidação” também se efetua quando houver uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem do crédito e a efetiva liquidação do crédito orçamentário.

De acordo com o MCASP, essa etapa é necessária para a diferenciação, ao longo e no final do exercício, dos empenhos não liquidados e que constituíram, ou não, obrigação presente, e também para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo no passivo financeiro.

No caso da despesa orçamentária, **outra novidade para 2015** é o **reconhecimento de obrigação independentemente de autorização legislativa**. Ou seja, do ponto de vista patrimonial, uma dívida deve ser reconhecida pelo Município mesmo que a despesa orçamentária não esteja contemplada na LOA.

Na prática, se determinado bem ou serviço foi entregue ao Município, um passivo (obrigação) deve ser registrado nas contas municipais. Em Contabilidade, diz-se que esse registro passa a ser efetuado com base em seu fato gerador (regime de competência).

Registro do reconhecimento da obrigação no mês do fato gerador	D – Variação Patrimonial Diminutiva (conta de resultado)
	C – Obrigação (conta de passivo)

Naturalmente, a evidenciação nas contas municipais de valores que estejam pendentes de cumprimento dos estágios da execução da despesa orçamentária ensejará ao gestor a responsabilidade pelos seus atos, uma vez que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho (art. 60 da Lei 4.320/1964).

Atenção!

Apesar de reconhecer a obrigação sem lastro orçamentário em razão das novas regras contábeis, qualquer dívida só poderá ser paga quando forem efetivamente observados os demais estágios da despesa orçamentária.



Posteriormente, quando os estágios da despesa orçamentária já tiverem sido observados, o pagamento então pode ser liberado. Também para as despesas orçamentárias deve ser efetuado o controle da disponibilidade por destinação de recursos, em todos os seus estágios, conforme lançamentos a seguir.

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) (conta de controle)
	C – DDR Comprometida por Empenho (conta de controle)

Registro do controle da disponibilidade por liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho (conta de controle)
	C – DDR Comprometida por Liquidação (conta de controle)

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação (conta de controle)
	C – DDR Utilizada (conta de controle)

Portanto, também para a despesa orçamentária, deve ser observado o disposto na legislação, efetuando seu registro no momento do empenho (art. 35 da Lei 4.320/1964). Contudo, para atender aos novos padrões contábeis, as variações patrimoniais devem ser evidenciadas no momento do fato gerador (regime de competência).

Para compreender as mudanças no tratamento contábil da despesa orçamentária, observe os lançamentos apresentados no exemplo 3 a seguir.

Exemplo 3: contratação de serviços de vigilância

Em R\$

Empenho do contrato de 12 meses	120.000,00
Fato gerador e pagamento da primeira parcela	10.000,00

Registro do contrato	D – Controle de Contratos	120.000,00
	C – Contratos a Executar	120.000,00

Registro do empenho do contrato	D – Crédito Disponível	120.000,00
	C – Crédito Empenhado a Liquidar	120.000,00

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	120.000,00
	C – DDR Comprometida por Empenho	120.000,00

Registro do reconhecimento da obrigação no mês do fato gerador	D – Variação Patrimonial Diminutiva (conta de resultado)	10.000,00
	C – Obrigação (conta de passivo)	10.000,00

Registro da liquidação parcial da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00

Registro do controle da disponibilidade por liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho	10.000,00
	C – DDR Comprometida por Liquidação	10.000,00

Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)	10.000,00
	C – Caixa e Equivalente de Caixa	10.000,00

Registro da baixa da liquidação	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	10.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	10.000,00

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação	10.000,00
	C – DDR Utilizada	10.000,00

Baixa parcial do contrato	D – Contratos a Executar	10.000,00
	C – Contratos Executados	10.000,00

No caso das **despesas de capital**, decorrentes, por exemplo, da aquisição de bens e obras, não serão mais reconhecidas na apuração do resultado sob a forma de mutação ativa (incorporação de direito ou bem

ou desincorporação de obrigação). Essa ação se deve ao fato de que do ponto de vista contábil esse tipo de transação é um fato permutativo.

Por exemplo: para o veículo entrar, deve sair dinheiro (compra à vista) ou reconhecer uma obrigação (compra a prazo). Assim, esse tipo de transação se caracteriza apenas também com uma **variação patrimonial qualitativa**.

Registro do recebimento do bem	D – Bem (conta de ativo)
	C – Obrigação (conta de passivo)

Portanto, do ponto de vista orçamentário, a aquisição do bem continua sendo contabilizada como despesa orçamentária de capital, devendo ser registrados todos os estágios da despesa orçamentária em atendimento ao disposto na Lei 4.320/1964.

Contudo, do ponto de vista patrimonial, o registro da entrada do bem terá como contrapartida uma conta de passivo (obrigação), conforme apresentado no exemplo 4.

Exemplo 4: aquisição de equipamento à vista

Em R\$

Aquisição de equipamento à vista	48.000,00
----------------------------------	-----------

Registro do empenho referente à aquisição do equipamento	D – Crédito Disponível	48.000,00
	C – Crédito Empenhado a Liquidar	48.000,00

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	48.000,00
	C – DDR Comprometida por Empenho	48.000,00

Registro do recebimento do equipamento	D – Bem (conta de ativo)	48.000,00
	C – Obrigação (conta de passivo)	48.000,00

Registro da fase em liquidação	D – Crédito Empenhado a Liquidar	48.000,00
	C – Crédito Empenhado em Liquidação	48.000,00

Registro da liquidação da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado em Liquidação	48.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	48.000,00

Registro do controle da disponibilidade pela liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho	48.000,00
	C – DDR Comprometida por Liquidação	48.000,00

Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)	48.000,00
	C – Caixa e Equivalente de Caixa	48.000,00

Registro da baixa da liquidação	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	48.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	48.000,00

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação	48.000,00
	C – DDR Utilizada	48.000,00

1.4 Controle de Fonte e Destinação de Recursos

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento da Secretaria de Orçamento Federal, o instrumento de fonte/destinação de recursos foi criado para assegurar que as receitas vinculadas por lei a finalidade específica sejam exclusivamente aplicadas em programas e ações que visem à consecução de despesas ou políticas públicas associadas a esse objetivo legal.

Enquanto a natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador, a fonte/destinação de recursos possui a finalidade precípua de identificar o destino dos recursos arrecadados. Em linhas gerais, conforme disposto no MCASP, pode-se dizer que há destinações vinculadas e não vinculadas (ordinárias):

- i. Destinação vinculada – processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma.
- ii. Destinação ordinária – é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalida-

des, desde que dentro do âmbito das competências de atuação do órgão ou entidade.

Na prática, conforme visto nos exemplos apresentados, o controle das disponibilidades por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso da receita (controle de disponibilidade no momento da arrecadação) e a execução da despesa (controle de disponibilidade nos estágios do empenho, liquidação e pagamento).

O Manual da STN dispõe que para cada codificação de fonte/destinação criada pelo Ente municipal, deve haver o detalhamento dessa conta, para que seja possível identificar o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas. Esse detalhamento pode ser feito por meio de contas-correntes, sendo necessárias apenas quatro contas contábeis, conforme o exemplo apresentado no MCASP:

82111.XX.00	Disponibilidade por Destinação (a utilizar)
82111.XX.01	Recursos Ordinários
82111.XX.02	Recursos Vinculados à Saúde
82111.XX.03	Recursos Vinculados à Educação

A STN recomenda que caso o Município não tenha mecanismos para identificar, no momento do recebimento, a fonte/destinação correspondente, que esses valores sejam lançados por uma fonte/destinação transitória, até que se faça a correta classificação.

Outra alternativa utilizada pelos gestores municipais é a criação de contas bancárias para as principais fontes utilizadas pelo Município. Por exemplo, pode ser criada uma conta bancária para os recursos destinados à educação e outra para a saúde. Dessa forma, a execução orçamentária e financeira já atenderia à destinação por fonte de recursos.

2. Mudanças nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

2.1 Premissas

O segundo capítulo do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), e tem como papel descrever os procedimentos que devem ser implantados na contabilidade municipal para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens, direitos e obrigações do Município em sua totalidade.

2.1.1 Reconhecimento e Classificação das Contas de Ativo

A partir das novas regras contábeis, um Ativo – representado pelos recursos disponíveis, os bens e direitos a receber – deve ser reconhecido no patrimônio do Município quando for provável que ele venha a gerar futuros benefícios econômicos ou sociais e que o seu custo ou valor possa ser determinado em bases confiáveis.

Também devem ser registrados como Ativos os depósitos caracterizados como entradas compensatórias (art. 3º, parágrafo único, Lei

4.320/1964), como, por exemplo, as cauções em dinheiro para garantia de contratos.

As novas regras também estabelecem que os Ativos devem ser classificados como “Ativo Circulante” (quando estiverem disponíveis para realização imediata ou tiverem a expectativa de realização até 12 meses após a data das demonstrações contábeis) ou “Ativo Não Circulante” (todos os demais ativos).

Registre-se que em atendimento ao disposto no art. 105 da Lei 4.320/1964 continuam sendo preservados os conceitos de Ativo Financeiro e de Ativo Permanente para apuração do superávit financeiro do exercício. Para que seja possível conciliar o disposto nas novas regras contábeis e esse dispositivo legal, foram criados os atributos (F) e (P).

Portanto, toda vez que uma conta de Ativo vier acompanhada do atributo (F), deve-se compreender que do ponto de vista orçamentário esse Ativo compreende os bens, créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária.

Por outro lado, quando essa conta de Ativo vier acompanhada do atributo (P), esse valor representará os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação ainda dependem de autorização legislativa.

ATIVO	PATRIMONIAL	ATIVO CIRCULANTE	Realização até 12 meses após a data das demonstrações contábeis.
		ATIVO NÃO CIRCULANTE	Demais Ativos.
	LEI 4.320/1964	ATIVO FINANCEIRO (F)	Bens, créditos e valores realizáveis que independem de autorização legislativa.
		ATIVO PERMANENTE (P)	Bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação ainda dependem de autorização legislativa.

2.1.2 Reconhecimento e Classificação das Contas de Passivo

As contas de Passivo compreendem as obrigações municipais, e, pelas novas regras contábeis, deve ser reconhecido no patrimônio quando for derivado de eventos passados e que seus pagamentos resultem na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Como visto anteriormente, independentemente do cumprimento dos estágios da despesa orçamentária, quando for verificado que o fato gerador aconteceu (recebimento de bens ou serviços), um passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis municipais.

De acordo com o MCASP, também devem ser reconhecidos como passivos os depósitos caracterizados como entradas compensatórias, como, por exemplo, as cauções em dinheiro recebidas para garantias

de contratos, as consignações a pagar, a retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros.

Pelas novas regras, as contas de Passivo também devem ser classificadas como “Passivo Circulante” (quando corresponderem a valores exigíveis até 12 meses da data das demonstrações contábeis) ou “Passivo Não Circulante” (os demais passivos).

Registre-se que em atendimento ao disposto no art. 105 da Lei 4.320/1964, também continuam sendo preservados os conceitos de Passivo Financeiro e de Passivo Permanente para apuração do superávit financeiro do exercício, que passam a ser acompanhados, respectivamente, dos atributos (F) e (P) para conciliar as novas regras contábeis e aquele dispositivo legal.

Portanto, toda vez que uma conta de Passivo vier acompanhada do atributo (F), esse Passivo compreende as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária (§ 3º do art. 105 da Lei 4.320/1964).

No caso das contas de Passivo acompanhadas com atributo (P), compreende as dívidas fundadas e outras dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (§ 4º do art. 105 da Lei 4.320/1964).

PASSIVO	PATRIMONIAL	PASSIVO CIRCULANTE	Valores exigíveis até 12 meses da data das demonstrações contábeis.
		PASSIVO NÃO CIRCULANTE	Demais Passivos
	LEI 4.320/1964	PASSIVO FINANCEIRO (F)	Compreende as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.
		PASSIVO PERMANENTE (P)	Compreende as dívidas fundadas e outras dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

2.1.3 Variações Patrimoniais

Com a introdução de novas rotinas contábeis para diferenciar a contabilidade orçamentária da contabilidade patrimonial, o MCASP passou a apresentar o conceito de Variações Patrimoniais, que representam as transações que promovem mudanças na composição do conjunto de bens, direitos e obrigações do Ente municipal.

A partir das novas regras contábeis, as variações patrimoniais passam ser classificadas em Variações Patrimoniais Quantitativas (que aumentam ou diminuem o patrimônio do Município) e em Variações Patrimoniais Qualitativas (que apenas alteram a composição dos elementos patrimoniais).

Dependendo do efeito nas contas de resultado, as contas de Variações Patrimoniais Quantitativas podem ser classificadas como VPD (variações patrimoniais quantitativas diminutivas) ou VPA (variações patrimoniais quantitativas aumentativas).

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	QUALITATIVAS	Não alteram a situação líquida patrimonial. Exemplo: compra de bem.
	QUANTITATIVAS	AUMENTATIVAS
		Alteram positivamente a situação líquida patrimonial. Exemplo: arrecadação de receita.
		DIMINUTIVAS
		Alteram negativamente a situação líquida patrimonial. Exemplo: folha de pessoal.

2.2 Mensuração de Ativos e Passivos

Uma novidade para 2015 é que os contabilistas municipais devem ficar atentos à determinação dos valores pelos quais os direitos, bens e obrigações passam a ser registrados e evidenciados nas demonstrações contábeis.

Ao longo dos anos, a prática contábil do Setor Público brasileiro se limitou a registrar as transações segundo o valor histórico, tendo como base a documentação original (nota fiscal, instrumento legal, entre outros). Com o passar dos anos, esses valores ficaram defasados, o que prejudicou o conhecimento sobre o real valor do patrimônio municipal.

Outras transações nem ao menos foram registradas, porque não afetavam o controle orçamentário, como, por exemplo, o reconhecimento dos bens de uso comum, os precatórios, as dívidas previdenciárias, entre outros. Essa omissão de registro acabou por impactar o processo decisório por parte dos gestores municipais, que muitas vezes são surpreendidos quando esses valores são apresentados pelos órgãos de controle.

A partir das novas regras contábeis, passam a ser retomadas as exigências já contempladas na Lei 4.320/1964, que em seu art. 85 já trazia a necessidade de os serviços de contabilidade serem organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, **o conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Neste capítulo serão relacionadas as práticas e procedimentos que devem fazer parte da rotina municipal em 2015.

2.2.1 Procedimentos de Adoção Inicial

- Verificar se os valores registrados na contabilidade como disponíveis (caixa e equivalentes de caixa) correspondem aos seus respectivos saldos bancários (conciliação bancária);
- Verificar se todos os direitos a receber do Município estão devidamente registrados em contas contábeis;
- Verificar se os valores registrados em contas de direito a receber estão devidamente atualizados, e estão próximos de seus valores reais;
- Relacionar todos os bens móveis e imóveis de uso da entidade (inventário);

- Verificar se os bens relacionados no inventário estão registrados em contas contábeis (conciliação físico-contábil);
- Verificar se os valores dos bens registrados encontram-se devidamente atualizados, próximos dos seus valores reais;
- Verificar se todas as obrigações a pagar estão devidamente registradas em contas contábeis;
- Verificar se os valores registrados em contas de obrigação a pagar também estão devidamente atualizados, próximos aos seus valores reais.



Mas como deve ser feita a conciliação bancária?

A conciliação bancária deve ser feita mediante a comparação entre os ingressos e dispêndios registrados na contabilidade da prefeitura com o movimento de sua conta bancária, verificando se todos os valores que aparecem no extrato bancário da prefeitura foram devidamente registrados em sua contabilidade, diariamente.

2.2.2 Inventário de Bens Móveis e Imóveis

A Lei 4.320/1964 já previa a necessidade de haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. Para os Municípios brasileiros que vão iniciar as ações para atender aos novos dispositivos, segue a seguinte sugestão de fluxo:

1. Primeiramente, deve ser realizado um levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização, vida útil, enfim, o bem deve ser identificado qualitativamente e quantitativamente;
2. De posse do inventário físico, deve ser realizada a conferência com o registro contábil, para verificar se os bens que estão localizados fisicamente estão registrados na contabilidade (veja os relatórios e balanços analíticos patrimoniais gerados pelos programas contábeis, e, se for necessário, levante os empenhos emitidos no elemento 41) e vice-versa;
3. Caso haja algum bem registrado na contabilidade mas que não conste do inventário, deve ser aberto um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem;
4. Caso o problema seja o contrário (o bem existe fisicamente, mas não está registrado na contabilidade), deve-se abrir um processo administrativo para avaliar o que aconteceu e, se for o caso, solicitar um laudo de avaliação para que o registro contábil seja efetuado;
5. No caso dos bens devidamente identificados e registrados, mas que não tenham mais valor de uso ou de venda (inservíveis), devem ser baixados como perda diretamente em conta de resultado, ou, providenciada a sua doação, tendo como base um laudo de avaliação ou documento de doação que sinalize essas características (documento hábil).

Com uma carteira de imobilizado devidamente identificada fisicamente e registrada contabilmente, a gestão municipal está apta a implementar os demais procedimentos exigidos pelas novas regras contábeis.

2.2.3 Procedimento Contábil da Reavaliação

Será muito comum os gestores Municipais se depararem com bens usados de valor irrisório e que nunca foram depreciados. Neste caso, é recomendado que antes de ser aplicado o procedimento da depreciação esse bem seja novamente avaliado, para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.

O procedimento contábil da reavaliação tem como papel preservar o conceito de uso e o Princípio da Continuidade das atividades operacionais da entidade, por isso somente os bens de uso, portanto, registrados no Ativo Imobilizado (bens móveis e imóveis) e no Ativo Intangível, serão reavaliados.

O valor da reavaliação é a diferença entre o valor contábil líquido do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. O valor contábil líquido pode ser entendido como o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada,

O valor de mercado, por sua vez, refere-se ao valor que a entidade despenderia para repor esse Ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos e isentas de outros interesses, devendo esse valor considerar o preço à vista de reposição do Ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra.

	Em R\$
Valor histórico do bem	36.000,00
Depreciação acumulada	(32.000,00)
Valor contábil líquido	4.000,00
Novo valor do bem segundo laudo	16.000,00
Valor de reavaliação	12.000,00

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público esclarece que na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do Ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos (NBC T 16.10):

- a. anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- b. a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

A contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados. A reavaliação deve observar o Princípio da Continuidade, ou seja, considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos Ativos em avaliação pelo seu uso.

Segundo orientação da STN, para se proceder à reavaliação deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:

- a. documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b. identificação contábil do bem;
- c. critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d. vida útil remanescente do bem;
- e. data de avaliação

Registra-se que após a reavaliação, a depreciação do bem passa a ser calculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente indicada no laudo de avaliação.

Para compreender o registro contábil da reavaliação, observe o exemplo 5 a seguir.

Exemplo 5: registro contábil da reavaliação

Situação do bem antes do laudo		Situação do bem apresentada no laudo	
Valor histórico	80.000,00	Novo valor do bem	90.000,00
Depreciação acumulada	(20.000,00)	Tempo de vida remanescente	20 anos
Valor contábil líquido	60.000,00		

Resultado da Reavaliação	
Valor da nova avaliação	90.000,00
Valor contábil líquido	60.000,00
Valor a ser reavaliado	30.000,00

A prática contábil recomenda que primeiro se elimine o valor da depreciação acumulada (R\$ 20.000,00) em contrapartida ao valor registrado para o bem, para que se obtenha o seu valor contábil líquido (R\$ 60.000,00).

Eliminação da depreciação acumulada do bem	D – Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	20.000,00
	C – Bem (conta de ativo)	20.000,00

Para apurar o valor reavaliado, parte-se do novo valor do bem apresentado pelo laudo (R\$ 90.000,00) deduzido do valor contábil líquido (R\$

60.000,00), sendo a diferença o valor a ser reavaliado (R\$ 30.000,00). O valor de R\$ 30.000,00 será então debitado na mesma conta edifícios, tendo como contrapartida uma conta de reserva de reavaliação (patrimônio líquido), passando então a conta edifícios a apresentar o valor de R\$ 90.000,00.

Registro da Reavaliação	D – Bem (conta de ativo)	30.000,00
	C – Reserva de Reavaliação (conta de patrimônio líquido)	30.000,00

O valor de R\$ 90.000,00 passa a ser a nova base de cálculo da depreciação, que será efetuada com base no tempo de vida útil remanescente do bem (20 anos), representando uma parcela anual de R\$ 4.500,00 ou R\$ 375,00 mensais (método linear).

2.2.4 Procedimento Contábil da 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).

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.

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, deduzido os gastos esperados para sua venda.

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

Em R\$

Valor da nota fiscal (empenho)	14.000,00
(–) Valor residual	1.400,00
Base de Cálculo da Depreciação	12.600,00

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:

- a. a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b. o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c. a obsolescência tecnológica;
- d. os 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.

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:

- I. **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;
- II. **Método das unidades produzidas** – reduz o valor do bem com base na expectativa de produção;
- III. **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.

Para compreender o registro contábil da depreciação de um bem novo, observe o exemplo 6 a seguir.

Exemplo 6: registro contábil da depreciação de bem novo

Bem	Valor de Aquisição	Vida Útil	Taxa de Depreciação
Mobiliário novo	R\$ 12.000,00	10 anos	10% ao ano ou 120 meses

Registro da depreciação mensal	D – VPD – Depreciação (conta de resultado)	100,00
	C – Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	100,00

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.

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 quando não mais fizer parte do patrimônio.

Para compreender o registro relativo à baixa de um bem totalmente depreciado, observe o exemplo 7 a seguir.

Exemplo 7: registro da baixa de bem totalmente depreciado

Ativo	Valor de Aquisição	Depreciação Acumulada
Bem	R\$ 12.000,00	R\$ 12.000,00

Registro da baixa de bem totalmente depreciado	D – Depreciação Acumulada (conta redutora de ativo)	12.000,00
	C – Bem (conta de ativo)	12.000,00

Também existe a possibilidade de que o bem totalmente depreciado continue gerando benefícios econômicos ou sociais para o Município; neste caso, o bem deve passar pelo procedimento da reavaliação, sendo estabelecido no laudo de avaliação a nova vida útil e o novo valor que será tomado como base do cálculo de depreciação.

2.2.5 Registro Contábil dos Ativos Intangíveis

Os ativos intangíveis que contribuem para a manutenção da atividade pública, ou exercidos com essa finalidade – *softwares*, gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, atividades de pesquisa e desenvolvimento – devem ser registrados em contas contábeis sempre que gerem benefícios econômicos ou sociais para o Município, e cujos valores podem ser tecnicamente mensurados (laudos técnicos, valor de mercado, entre outros).

Em razão da complexibilidade em identificar e mensurar os benefícios gerados por esses valores, para o exercício de 2015 **recomenda-se que sejam registrados nas contas municipais apenas os**

ativos intangíveis adquiridos pela prefeitura, pelo menos até que os gestores municipais possam identificar e mensurar com razoável segurança os ativos intangíveis gerados internamente.

Para compreender o registro contábil de um ativo intangível adquirido pela prefeitura, observe o exemplo 8 a seguir.

Exemplo 8: registro de ativo intangível adquirido pela prefeitura

Em R\$

Aquisição de <i>software</i>		36.000,00
Registro do empenho referente à aquisição do software	D – Crédito Disponível	36.000,00
	C – Crédito Empenhado a Liquidar	36.000,00
Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	36.000,00
	C – DDR Comprometida por Empenho	36.000,00
Registro do recebimento do software	D – Ativo Intangível (conta de ativo)	36.000,00
	C – Obrigação (conta de passivo)	36.000,00
Registro da fase em liquidação	D – Crédito Empenhado a Liquidar	36.000,00
	C – Crédito Empenhado em Liquidação	36.000,00

Registro da liquidação da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado em Liquidação	36.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	36.000,00

Registro do controle da disponibilidade pela liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho	36.000,00
	C – DDR Comprometida por Liquidação	36.000,00

Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)	36.000,00
	C – Caixa e Equivalente de Caixa	36.000,00

Registro da baixa da liquidação	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	36.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	36.000,00

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação	36.000,00
	C – DDR Utilizada	36.000,00

No caso de marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, há uma determinação de que esses valores **não devem ser reconhecidos** como ativos intangíveis.

2.2.6 Registro Contábil dos Ativos de Infraestrutura

No caso dos ativos de infraestrutura – como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, entre outros – também passam a ser registrados contabilmente nas contas municipais, por meio de seu valor de construção ou de outros critérios de mensuração capazes de mensurar os benefícios econômicos ou sociais por eles gerados.

No caso dos novos ativos de infraestrutura, seu reconhecimento em mensuração são efetuados da mesma forma que os demais ativos imobilizados. Assim, durante a obra, é feito um débito na conta “Ativo Imobilizado – Ativos em Construção” e um crédito na conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” (pagamento a vista) ou “Fornecedores” (pagamento a prazo). Isso vale também para os demais gastos envolvidos para colocar esse “Ativo em Construção” em funcionamento. Após a finalização da construção do bem, estes valores devem ser então reclassificados de “Ativos em Construção” para “Ativos de Infraestrutura”, conforme exemplo a seguir.

Exemplo 9: reclassificação de ativo em construção para ativo de infraestrutura

Em R\$

Ativos em Construção		324.000,00
Reclassificação do ativo em construção para ativo de infraestrutura	D – Ativo de Infraestrutura (conta de ativo)	324.000,00
	C – Ativo em Construção (conta de ativo)	324.000,00

Caso seja feito o reconhecimento de Ativos de Infraestrutura já existentes, o registro contábil deve ser efetuado com base em laudo técnico devidamente fundamentado, que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados, contendo, ao menos, as seguintes informações:

- a. documentação com descrição detalhada do ativo de infraestrutura avaliado;
- b. critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- c. valor estabelecido;
- d. vida útil remanescente do ativo de infraestrutura;
- e. data de avaliação;
- f. identificação do técnico responsável.

Para compreender o registro contábil de um ativo de infraestrutura já existente no Município, observe o exemplo 10 a seguir.

Exemplo 10: incorporação de ativo de infraestrutura a partir de laudo técnico

		Em R\$
Reconhecimento de estrada já construída		88.000,00
Registro de ativo de infraestrutura a partir de laudo técnico	D – Ativo de Infraestrutura (conta de ativo)	88.000,00
	C – Variação Patrimonial Aumentativa	88.000,00

2.2.7 Provisões e Passivos Contingentes

As novas regras contábeis estabelecem que quando houver uma obrigação que atenda aos critérios de reconhecimento de passivos, mas cujo prazo ou valor seja incerto, essa obrigação será registrada em contas de Provisão. De acordo com o MCASP, a partir dessa regra, passam a ser registradas na contabilidade da prefeitura as seguintes transações:

- I. Provisões para riscos trabalhistas: compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;
- II. Provisões para riscos fiscais: compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;
- III. Provisões para riscos cíveis: compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;
- IV. Provisões para repartição de créditos tributários: compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos créditos tributários reconhecidos no lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros Entes da federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo;
- V. Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP): compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos riscos de demanda, construção, disponibilidade ou outros riscos decorrentes de contratos de PPP.

As provisões devem ser reconhecidas em contas patrimoniais, quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

- a. exista uma obrigação presente resultante de eventos passados;
- b. seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;
- c. seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.

Para compreender o registro contábil de uma provisão de risco trabalhista, observe o exemplo 11 a seguir.

Exemplo 11: registro de provisão de risco trabalhista

Em R\$

Reconhecimento de uma ação judicial	16.000,00
-------------------------------------	-----------

Registro de provisão de risco trabalhista	D – Variação Patrimonial Diminutiva (conta de resultado)	16.000,00
	C – Provisão para Risco Trabalhista (conta de passivo)	16.000,00

Caso a prefeitura ganhe a ação judicial, essa provisão então terá os seus valores revertidos, uma vez que a potencial obrigação deixa de existir.

Exemplo 12: registro de baixa provisão de risco trabalhista

Em R\$

Reversão de provisão constituída para risco trabalhista	16.000,00
---	-----------

Registro de provisão de risco trabalhista	D – Provisão para Risco Trabalhista (conta de passivo)	16.000,00
	C – VPA – Reversão de Provisão (conta de resultado)	16.000,00

No caso de a probabilidade da existência da obrigação ser remota, não atendendo, portanto, aos critérios de reconhecimento de passivos, essa transação será classificada como passivo contingente, e nenhum registro deverá ser efetuado nas contas municipais.

3. Mudanças no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP

3.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

O plano de contas é um elenco de contas que permite registrar todos os eventos que acontecem no âmbito da prefeitura, desde o registro da Lei Orçamentária Anual (LOA) até quaisquer ganhos e perdas relativos aos bens e direitos pertencentes ao Município.

Até recentemente, cada Município possuía seu próprio elenco de contas, e o contabilista municipal tinha total liberdade para alterar, excluir ou incluir contas nesse elenco. A partir das novas regras, uma nova estrutura de contas padronizada passou a ser observada por todos os Entes públicos federados, intitulada Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Contas	Plano de Contas Anterior	Nova Estrutura: 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

A STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do PCASP, a quem compete extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas. Na prática, a STN estabelece um nível mínimo de codificação que deverá ser observado em todos os planos de contas municipais, sendo apenas permitido ao contabilista detalhar as contas a partir desse nível mínimo estabelecido pela STN, de modo a atender as peculiaridades locais.

É importante ressaltar que o PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada Ente da federação, seus fundos, órgãos, autar-

quias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Para as empresas estatais dependentes, a utilização é facultativa.

O novo elenco de contas apresenta oito classes: duas patrimoniais (Ativo e Passivo), duas de resultado (Variação Patrimonial Diminutiva e Variação Patrimonial Aumentativa), duas de controle orçamentário (Controles da Aprovação e Execução do Planejamento e Orçamento) e duas de controle de atos potenciais (Controles Devedores e Controles Credores).

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)	
CONTAS PATRIMONIAIS	
1 – ATIVO	2 – PASSIVO E PL
1.1 – Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante	2.1 – Passivo circulante 2.2 – Passivo Não Circulante 2.3 – Patrimônio Líquido
CONTAS DE RESULTADO	
3 – VARIÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	4 – VARIÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
3.1 – Pessoal e Encargos 3.2 – Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 – Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 – Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 – Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perdas de Ativos 3.7 – Tributárias 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4.1 – Impostos, Taxas e contribuições de Melhoria 4.2 – Contribuições 4.3 – Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 – Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 – Transferências Recebidas 4.6 – Valorização e ganhos com Ativos 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

CONTAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	
5 – CONTROLES DE APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	6 – CONTROLES DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO
5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar	6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Restos a Pagar
CONTAS DE CONTROLE DE ATOS POTENCIAIS	
7- CONTROLES DEVEDORES	8 – CONTROLES CREDORES
7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 – Custos 7.9 – Outros Controles	8.1 – Execução dos Atos Potenciais 8.2 – Execução da Administração Financeira 8.3 – Execução da Dívida Ativa 8.4 – Execução dos Riscos Fiscais 8.8 – Apuração de Custos 8.9 – Outros Controles

Fonte: MCASP 6ª Edição.

Pelas novas regras, os sistemas de contas até recentemente utilizados nos registros contábeis (orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação) foram substituídos por naturezas de informação: natureza de informação orçamentária (NIO), natureza de informação patrimonial (NIP) e natureza de informação de controle (NIC).

Importante!

De acordo com Portaria STN 634/2013, o PCASP passa a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2015, sob pena de o Município ficar impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.



3.2 Contas Orçamentárias

Além de observar a estrutura do PCASP e efetuar os registros contábeis conforme as naturezas de informações estabelecidas, os contabilistas municipais devem ficar atentos aos **sistemas de informações que ainda demandam informações orçamentárias**, como o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – Siops e o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – Siope.

Com a adoção do PCASP, o plano de contas do Município deixa de apresentar o desdobramento das contas de receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias por categoria econômica, conforme previsto na Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001 e suas atualizações; contemplando apenas a receita realizada e a despesa empenhada, liquidada e paga no período, que eram anteriormente controladas em contas de compensação.

Com isso, para buscar as contas orçamentárias, o contabilista municipal passa a utilizar as contas (5) Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e (6) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento. Contudo, como o PCASP não apresenta o desdobramento das contas de receitas orçamentárias e de despesas orçamentárias

por categorias econômicas – em atendimento ao disposto na Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001 e suas atualizações – para que seja possível preencher os dados no Siops e no Siope, o contabilista pode optar por uma das seguintes opções:

- a. Utilizar-se de controles extracontábeis para efetuar o acompanhamento da execução orçamentária; ou
- b. Fazer uso de contas correntes contábeis no próprio sistema contábil utilizado pelo Ente governamental.

Se a opção for pelo uso de controles extracontábeis, será de responsabilidade do contabilista municipal estabelecer as correlações necessárias entre as informações do sistema utilizado para controlar as informações orçamentárias e as exigidas pelo Siops e pelo Siope, para seu correto preenchimento. É importante ressaltar, contudo, que as contas previstas nos controles extracontábeis devem observar o ordenamento definido no Anexo III da Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001.

Se a opção for pelo uso de contas correntes contábeis, que é o nível mais analítico de uma conta contábil, essa condição deve estar disposta no sistema contábil do Município.

A execução orçamentária da despesa é observada na classe 6; neste sentido, é interessante que todas as contas responsáveis pela evidenciação dos estágios da despesa sejam trabalhadas com a utilização de contas-correntes detalhando as **naturezas de despesa**. Ressalta-se que estas naturezas devem observar a orientação da **Portaria SOF 163**. No exemplo a seguir, temos a execução de folha de pagamento na natureza 319011 –Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Ativo.

I. Empenho

Título da Conta	Conta Corrente	Natureza de Informação	
D – Crédito Disponível	319011	Orçamentária	5.000,00
C – Crédito Empenhado a Liquidar	319011		5.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	
D – Disponibilidade por Destinação de Recursos	Controle	5.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Empenho		5.000,00

II. Liquidação

Título da Conta	Conta Corrente	Natureza de Informação	
D – Crédito Empenhado a Liquidar	319011	Orçamentária	5.000,00
C – Crédito Empenhado Liquidado	319011		5.000,00

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Empenho	Controle	5.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Liquidação		5.000,00

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Variação Patrimonial Diminutiva – Pessoal e Encargos	Patrimonial	5.000,00
C – Passivo Circulante – Pessoal a Pagar		5.000,00

III. Pagamento da despesa:

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Passivo Circulante – Pessoal a Pagar	Patrimonial	5.000,00
C – Ativo Circulante – Caixa e Equivalente de Caixa		5.000,00

Título da Conta	Conta Corrente	Natureza de Informação	
D – Crédito Empenhado Liquidado	319011	Orçamentária	5.000,00
C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	319011		5.000,00

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida por Liquidação	Controle	5.000,00
C – Disponibilidade Utilizada		5.000,00

O mesmo conceito pode ser utilizado para a arrecadação. Sendo assim, as contas orçamentárias que controlam a execução da receita também devem ser detalhadas com as suas respectivas **naturezas de receita**. No exemplo a seguir, temos o lançamento e a arrecadação do IPTU, um dos principais tributos municipais.

I. Lançamento

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Ativo – Créditos a Receber	Patrimonial	3.000,00
C – Variação Patrimonial Aumentativa - IPTU		3.000,00

II. Arrecadação

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Ativo – Caixa e equivalente de caixa	Patrimonial	3.000,00
C – Ativo – Créditos a Receber		3.000,00

Título da Conta	Conta Corrente	Natureza de Informação	
D – Receita a Realizar	11120200	Orçamen- tária	3.000,00
C – Receita Realizada	11120200		3.000,00

Título da Conta	Natureza de Informação	
D – Controle de Disponibilidade por Destinação de Recursos	Controle	3.000,00
C – Disponibilidade por Destinação de Recursos		3.000,00

4. Mudanças nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP

4.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

De acordo com o MCASP, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo a transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do Setor Público.

As DCASP definidas no campo de aplicação da contabilidade do Setor Público, incluindo as exigidas pela Lei 4.320/1964, são: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

De acordo com a Portaria STN 634/2014, as estruturas das DCASP devem ser observadas obrigatoriamente pelos entes da Federação, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do PCASP.



Importante!

De acordo com Portaria STN 634/2013, da mesma forma que o PCASP, as DCASP também devem ter as suas novas estruturas adotadas pela prefeitura a partir de 1º de janeiro de 2015, sob pena de o Município ficar impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito.

4.2 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário tem o papel de demonstrar as receitas e despesas orçamentárias previstas em confronto com as receitas e despesas orçamentárias realizadas.

Para atender ao MCASP, a estrutura do Balanço Orçamentário da Prefeitura deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar as receitas por fonte (espécie) e as despesas por grupo de natureza.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

Exercício: 20XX

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Saldo
Receitas Correntes (I)	(a)	(b)	(c)	(d) =(c-b)
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)				
Operações de Crédito / Refinanciamento (V)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV+V)				
Déficit (VII)				
TOTAL (VIII) = (VI + VII)				
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
	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)=(f-g)
Despesas Correntes (IX)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (X)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (XI)						
Reserva do RPPS (XII)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS	_____	_____	_____	_____	_____	_____
(XIII) = (IX + X + XI + XII)						
Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XIV)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO	_____	_____	_____	_____	_____	_____
(XV) = (XIII + XIV)						
Superávit (XVI)						
TOTAL (XVII) = (XV + XVI)						

4.3 Balanço Financeiro

O papel do Balanço Financeiro é demonstrar a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Para atender ao MCASP, a estrutura do Balanço Financeiro deve trazer um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício.

Pela nova estrutura do Balanço Financeiro, deverão ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas. No caso do detalhamento das vinculações, deverá ser feito de acordo com as características específicas de cada Ente, como, por exemplo, as vinculações para a previdência social, transferências obrigatórias para outro Ente e outras vinculações constitucionais e legais.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

INGRESSOS

Exercício: 20XX

Receita Orçamentária (I)	Nota	Exercício atual	Exercício anterior
<p>Ordinária</p> <p>Vinculada</p> <p>Recursos Vinculados à Educação</p> <p>Recursos Vinculados à Saúde</p> <p>Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS</p> <p>Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS</p> <p>Recursos Vinculados à Seguridade Social</p> <p>(...)</p> <p>Outras Destinações de Recursos</p> <p>Transferências Financeiras Recebidas (II)</p> <p>Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária</p> <p>Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária</p> <p>Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS</p> <p>Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS</p> <p>Recebimentos Extraorçamentários (III)</p> <p>Inscrição de Restos a Pagar Não Processados</p> <p>Inscrição de Restos a Pagar Processados</p> <p>Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados</p> <p>Outros Recebimentos Extraorçamentários</p> <p>Saldo do Exercício Anterior (IV)</p> <p>Caixa e Equivalentes de Caixa</p> <p>Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados</p> <p>TOTAL (V) = (I + II + III + IV)</p>			

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DISPÊNDIOS

Exercício: 20XX

	Nota	Exercício atual	Exercício anterior
<p>Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Recursos Destinados à Educação Recursos Destinados à Saúde Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS Recursos Destinados à Seguridade Social (...) Outras Destinações de Recursos</p> <p>Transferências Financeiras Concedidas (VII) Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS</p> <p>Pagamentos Extraorçamentários (VIII) Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados Pagamentos de Restos a Pagar Processados Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados Outros Pagamentos Extraorçamentários</p> <p>Saldo para o Exercício Seguinte (IX) Caixa e Equivalentes de Caixa Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados</p> <p>TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)</p>			

4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

Cabe à DVP evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, quantitativas e qualitativas, e indicar o resultado patrimonial do exercício.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
Exercício: 20XX		
	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Variações Patrimoniais Aumentativas Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria Contribuições Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras Transferências e Delegações Recebidas Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)		
Variações Patrimoniais Diminutivas Pessoal e Encargos Benefícios Previdenciários e Assistenciais Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Transferências e Delegações Concedidas Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos Tributárias Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)		
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)		

5. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial tem como papel evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade municipal, por meio de contas representativas do patrimônio público.

Para atender ao MCASP, as contas de Ativo e de Passivo devem ser classificadas em “Circulante” e “Não Circulante”, com base, respectivamente, nos atributos de conversibilidade e exigibilidade, e o resultado do período deve ser segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL		
	Exercício: 20XX	
ATIVO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Ativo Circulante Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente		
Total do Ativo Circulante Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD pagas antecipadamente		

<p>Investimentos Imobilizado Intangível Diferido Total do Ativo Não Circulante</p> <p>TOTAL DO ATIVO</p> <p>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p> <p>Passivo Circulante Obrigações Trab., Prev. 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 Repartições a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo</p> <p>Total do Passivo Circulante</p> <p>Passivo Não Circulante Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Resultado Diferido</p> <p>Total do Passivo Não Circulante</p> <p>Patrimônio Líquido 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 (-) Ações / Cotas em Tesouraria</p> <p>Total do Patrimônio Líquido</p> <p>TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p>		
--	--	--

6. Demonstração dos Fluxos de Caixa

De acordo com o MCASP, as informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- a. Das operações:** compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
- b. Dos investimentos:** inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;
- c. Dos financiamentos:** inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Exercício: 20XX

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Ingressos		
Receitas derivadas e originárias		
Transferências correntes recebidas		
Outros ingressos operacionais		
Desembolsos		
Pessoal e demais despesas		
Juros e encargos da dívida		
Transferências concedidas		
Outros desembolsos operacionais		
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)</i>		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
Ingressos		
Alienação de bens		
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos		
Outros ingressos de investimentos		
Desembolsos		
Aquisição de ativo não circulante		
Concessão de empréstimos e financiamentos		
Outros desembolsos de investimentos		
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)</i>		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
Ingressos		
Operações de crédito		
Integralização do capital social de empresas dependentes		
Transferências de capital recebidas		
Outros ingressos de financiamentos		
Desembolsos		
Amortização /Refinanciamento da dívida		
Outros desembolsos de financiamentos		
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)</i>		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		
Caixa e Equivalente de caixa final		

7. Notas Explicativas às DCASP

As notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nas demonstrações contábeis do Município, e devem ser claras, sintéticas e objetivas. De acordo com o MCASP, a fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

- a. Informações gerais – natureza jurídica e domicílio da entidade, natureza das operações e principais atividades, declaração de conformidade com a legislação e com as normas contábeis aplicáveis;
- b. Resumo das políticas contábeis significativas – bases de mensuração utilizadas, novas normas e políticas contábeis alteradas, julgamentos pela aplicação das políticas contábeis etc.;
- c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas;
- d. Outras informações relevantes – passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; divulgações não financeiras; reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

8. Mudanças no Sistema de Coleta de Dados

SICONFI

8.1 Sistema de Informações Contábeis e Fiscais (Siconfi)

A partir da necessidade da Secretaria do Tesouro Nacional em criar um sistema para reunir em um mesmo ambiente as informações contábeis e fiscais de todos os entes federados, substituindo o atual *Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação* (SISTN), foi criado o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).

De acordo com informações do sítio da STN, na prática o Siconfi é um sistema estruturante responsável pela coleta, tratamento e divulgação de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais, econômicas, de operações de crédito e de estatísticas de finanças públicas dos entes da Federação.

Adicionalmente, o Siconfi tem como objetivo aprimorar a transparência da gestão pública na utilização de recursos, bem como pautar as decisões de médio e longo prazo, uma vez que as informações coletadas serão publicadas de forma mais acessível e parametrizável tanto para os gestores públicos como para a sociedade como um todo.

É necessário salientar que o SISTN foi descontinuado. Neste ano, ele foi utilizado somente para coletar o RREO do 6º bimestre de 2014 e

o RGF do último quadrimestre. Sendo assim, a partir de 2015 o Siconfi será utilizado para preencher os seguintes demonstrativos:

- Cadastro da Dívida Pública (CDP), relativo às informações das dívidas públicas interna e externa a que se refere o inciso 4.º do art. 32 da LRF;
- Declaração do Pleno Exercício da Competência Tributária, em atendimento ao inciso I do art. 38 da Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU 507, de 24 de novembro de 2011;
- Declaração de publicação do RREO e RGF, em atendimento aos incisos XI e XIV do art. 38 da Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU 507, de 2011; e
- Declaração de Contas Anuais (DCA).

8.2 Demonstração de Contas Anuais (DCA)

Segundo a Portaria STN 702/2014, a partir de 2015 o Siconfi coletará as contas anuais somente por meio da DCA, que recebe o PCASP. Em recente pesquisa da CNM, foi observado que aproximadamente 30 % dos Municípios não implantaram o PCASP.

Para auxiliar os entes que ainda não estão no PCASP, a STN divulgou recentemente a Nota Técnica 04/2015/ CCONF, que orienta os gestores acerca do preenchimento da Demonstração de Variações Patrimoniais na DCA. Para acessar esta nota, utilize o link a seguir: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/publicacoes-e-orientacoes#notastecnicas>.

9. Notas Técnicas da CNM

Tratamento Contábil do PAC 2

NOTA TÉCNICA Nº 06/2014	Tratamento Contábil de Bens Recebidos em Doação do PAC 2
REFERÊNCIA(S):	Portaria STN 634/2013, Resolução CONTRAN 429/2012 Programa de Aceleração do Crescimento – PAC 2 - Lei 4.320/1964

Programa Mais Médicos

NOTA TÉCNICA Nº 09/2014	Tratamento Contábil das Despesas do Programa Mais Médicos
REFERÊNCIA(S):	Portaria SGTES 30, de 12/02/2014 Portaria SGTES Conjunta 1, de 21/01/2014 Portaria STN 634, de 19/11/2013 Lei 12.871, de 22/10/2013 Portaria Interministerial 1.369, de 08/07/2013 Lei 4.320, de 17/03/1964

Encerramento de exercícios

NOTA TÉCNICA Nº 25/2014	Contabilização das transferências no encerramento do exercício de 2014
REFERÊNCIA(S):	Lei 4.320/1964 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN) Portaria STN 634/2014

Ajuste do Fundeb

NOTA TÉCNICA Nº 07/2015	Tratamento contábil do ajuste anual da distribuição dos recursos do Fundeb
REFERÊNCIA(S):	Lei 4.320/1964 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN) Portaria STN 634/2014 Portaria MEC 317/2015

Visite essas e outras notas técnicas em nosso site, acesse pelo link abaixo e desfrute de nosso acervo de materiais.

<http://www.cnm.org.br/biblioteca/lista/contabilidade>



SCRS 505, Bloco C, Lote 1 – 3º andar – Asa Sul – Brasília/DF – CEP 70350-530
Tel.: (61) 2101-6000 – Fax: (61) 2101-6008
E-mail: atendimento@cnm.org.br – *Website:* www.cnm.org.br



Sede

SCRS 505, Bl. C – Lt. 01 – 3ª Andar
CEP: 70350-530 – Brasília/DF
Tel/Fax: (61) 2101-6000

Escritório Regional

Rua Marcílio Dias, 574
Bairro Menino Deus
CEP: 90130-000 – Porto Alegre/RS
Tel/Fax: (51) 3232-3330

www.cnm.org.br

 /PortalCNM

 @portalcnm

 /TVPortalCNM

 /PortalCNM