

Lições Práticas para Atender às Mudanças na **CONTABILIDADE MUNICIPAL**



Lições Práticas para Atender às Mudanças na **CONTABILIDADE MUNICIPAL**



2017 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 *on-line* do Portal CNM: www.cnm.org.br.

Autora

Diana Vaz de Lima

Orientação Técnica

Luciane Pacheco

Diretoria-executiva

Gustavo de Lima Cezário

Revisão de textos

Keila Mariana de A. O. Pacheco
Svendla Chaves

Diagramação

Themaz Comunicação

Ficha catalográfica:

Confederação Nacional de Municípios – CNM

Lições Práticas para Atender às Mudanças na Contabilidade Municipal – Brasília: CNM, 2017.

56 páginas.

ISBN 978-85-8418-090-5

1. CNM. 2. Contabilidade Municipal. 3. Lições Práticas. 4. Padrões Internacionais. 5. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. *1. Título*



SGAN 601 – Módulo N – Asa Norte – Brasília/DF – CEP: 70830-010

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

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

Diretoria CNM – 2015-2018

PRESIDENTE	Paulo Roberto Ziulkoski
1º VICE-PRESIDENTE	Glademir Aroldi
2º VICE-PRESIDENTE	Marcel Henrique Micheletto
3º VICE-PRESIDENTE	Fernando Sérgio Lira Neto
4º VICE-PRESIDENTE	Hudson Pereira de Brito
1º SECRETÁRIO	Eduardo Gonçalves Tabosa Júnior
2º SECRETÁRIO	Marcelo Beltrão Siqueira
1º TESOUREIRO	Hugo Lembeck
2º TESOUREIRO	Valdecir Luiz Colle
CONSELHO FISCAL – TITULAR	Mário Alves da Costa
CONSELHO FISCAL – TITULAR	Expedito José do Nascimento
CONSELHO FISCAL – TITULAR	Dalton Perim
CONSELHO FISCAL – 2º SUPLENTE	Cleudes Bernardes da Costa
CONSELHO FISCAL – 3º SUPLENTE	Djalma Carneiro Rios
REGIÃO NORTE – TITULAR	Valbetânio Barbosa Milhomem
REGIÃO SUL – TITULAR	Seger Luiz Menegaz
REGIÃO SUDESTE – TITULAR	Elder Cássio de Souza Oliva
REGIÃO NORDESTE – TITULAR	Maria Quitéria Mendes de Jesus
REGIÃO NORDESTE – SUPLENTE	Gilliano Fred Nascimento Cutrim
REGIÃO CENTRO-OESTE – TITULAR	Divino Alexandre da Silva



CARTA DO PRESIDENTE

Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, os gestores e contabilistas municipais têm se deparado com uma série de procedimentos que devem ser implantados para atender às novas exigências.

Além de preparar os novos registros tendo como base um conjunto de contas previamente estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), intitulado Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcasp), também devem ser observados os prazos limites obrigatórios definidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Pipcp), que variam dependendo do porte do Município.

Para se adequar às mudanças contábeis propriamente ditas, outras áreas da prefeitura – planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno – também devem desenvolver ações que permitam que as novas informações passem a ser adequadamente registradas na contabilidade.

Para ajudar nesse processo de mudança, a CNM vem oferecer a presente cartilha, abordando lições práticas sobre “o que mudou”, “por que mudou”, “o que fazer” e “como fazer” na contabilidade municipal. A expectativa é que as orientações aqui apresentadas sejam facilmente compreendidas e colocadas em prática na rotina municipal.

Contamos com a sua colaboração para o envio de comentários e sugestões que contribuam para aperfeiçoar as edições posteriores, pelo *e-mail* contabilidade.municipal@cnm.org.br

Paulo Ziulkoski

Presidente da CNM

Sumário

Considerações iniciais	11
LIÇÃO 1 – CONHECER AS AÇÕES A SEREM EXECUTADAS E OS PRAZOS A SEREM OBSERVADOS NO PIPCP	14
LIÇÃO 2 – ENTENDER O QUE É O PCASP E COMO DEVE SER UTILIZADO ...	23
LIÇÃO 3 – COMPREENDER A FUNÇÃO DE CONTAS ORÇAMENTÁRIAS NO PREENCHIMENTO DO SIOPS E DO SIOPE	29
LIÇÃO 4 – PROMOVER O RELACIONAMENTO ENTRE O REGIME ORÇAMENTÁRIO E O REGIME CONTÁBIL	33
LIÇÃO 5 – ENTENDER COMO RECONHECER, MENSURAR E EVIDENCIAR A DÍVIDA ATIVA MUNICIPAL PELAS NOVAS REGRAS	36
LIÇÃO 6 – RECONHECER, MENSURAR E EVIDENCIAR O PASSIVO ATUARIAL DOS RPPS	39
LIÇÃO 7 – ENTENDER COMO CONTABILIZAR AS OBRIGAÇÕES COM FORNECEDORES POR COMPETÊNCIA	43
LIÇÃO 8 – COMPREENDER AS DIFERENÇAS ENTRE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) E RESTOS A PAGAR	46
Considerações finais	51

Considerações iniciais

Até recentemente, **a contabilidade municipal estava basicamente voltada para a geração de informações de natureza orçamentária**, como o conhecimento dos valores aprovados na lei orçamentária anual – estimativa de arrecadação (receita prevista) e gastos autorizados (despesa fixada) – e o monitoramento da execução desses valores: efetiva arrecadação (receita arrecadada), compromissos já firmados pelo Município (despesa empenhada e liquidada) e pagamentos efetuados (despesa paga).



A partir dessas informações, o prefeito, secretários e demais gestores públicos tinham conhecimento sobre as despesas que podiam realizar e quanto de crédito (orçamento) ainda havia disponível para que novas despesas fossem efetuadas.

Também havia a preocupação de se observar os Princípios da Administração Pública, mais especificamente o **Princípio da Legalidade**, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Com o advento da **Lei de Responsabilidade Fiscal**, no ano 2000, outras preocupações passaram a fazer parte da rotina dos gestores municipais, como as seguintes:



- cumprimento de metas de resultados entre receitas orçamentárias e despesas orçamentárias;
- obediência aos limites e condições para a renúncia de receita;
- obediência aos limites com gastos de pessoal;
- obediência aos limites de endividamento;
- necessidade de cobertura financeira para as despesas inscritas em restos a pagar, entre outros.

Apesar de ajudar a subsidiar o processo decisório com relação às receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, essas informações ainda se mostravam insuficientes **porque traziam uma visão de curto prazo na gestão** dos recursos da prefeitura. Dessa forma, os gestores seguidamente eram surpreendidos com informações que comprometiam a sua gestão, como o recebimento de decisões judiciais (precatórios) relativas a compromissos que sequer estavam registrados nas contas municipais ou a desativação de um bem por falta de condição de uso, entre outros.



Em meados de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) iniciaram um processo de mudança para que fossem incorporados nas contas públicas procedimentos contábeis que permitissem a geração de informações mais completas e confiáveis, alinhados aos padrões internacionais de contabilidade.

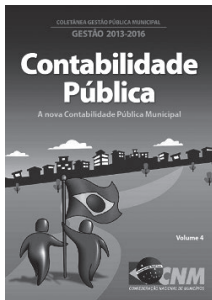
Esse movimento vem ocorrendo até os dias atuais e é conhecido como **processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais**. Entre os procedimentos contábeis patrimoniais que devem ser adotados na contabilidade municipal, destacam-se:

- a adoção do regime de competência, reconhecendo as variações patrimoniais a partir do seu fato gerador;
- o registro das provisões e o controle dos ativos contingentes e passivos contingentes;
- o registro dos bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão;
- o registro do ativo intangível e respectiva amortização;
- o registro dos investimentos e dos estoques;
- o registro dos demais procedimentos patrimoniais previstos nos padrões contábeis internacionais.

CONHEÇA MAIS!



A cada ano, durante a realização da Marcha a Brasília, e a cada quatro anos, no evento dos Novos Gestores, a CNM vem distribuindo cartilhas de alerta aos gestores municipais sobre as mudanças que estão ocorrendo na contabilidade municipal. Visite o site da CNM e garanta a sua!



2016



2016

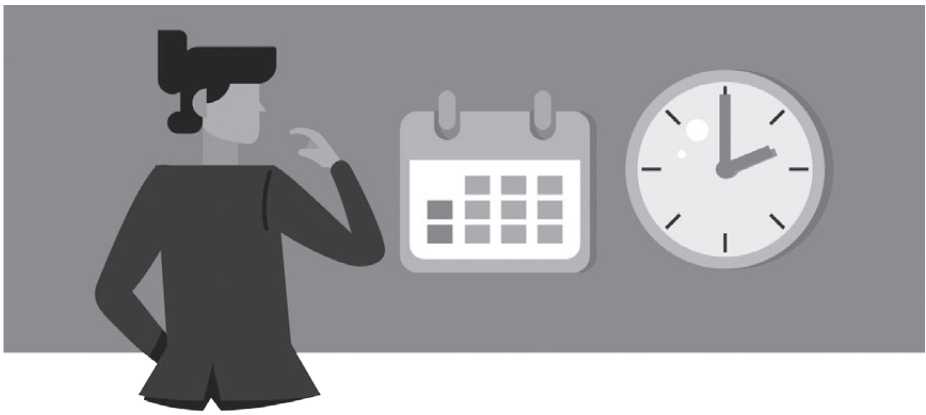


2015



2014

LIÇÃO 1 – CONHECER AS AÇÕES A SEREM EXECUTADAS E OS PRAZOS A SEREM OBSERVADOS NO PIPCP



O Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Pipcp) foi definido pela STN em setembro de 2015, relacionando as ações necessárias para a implantação de cada procedimento contábil patrimonial que passa a ser exigido na contabilidade municipal.



A recomendação da STN é que **cada prefeitura estabeleça a sua própria linha de ação detalhada quanto aos prazos estabelecidos**, de modo a atender aos requisitos necessários para cada procedimento ao final do período de transição.

De acordo com a STN, os prazos-limite estabelecidos no Pipcp foram definidos com vistas à validação de dados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) para a consolidação das contas públicas, mas **não há o impedimento de que cada Ente da Federação implante determinado procedimento antes da data estabelecida.**

Caso os prazos e ações definidos pelo Pipcp não sejam observados, a STN não dará quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da Lei Complementar 101/2000, comprometendo, por exemplo, o recebimento de transferências voluntárias pelo Município.



Dessa forma, os **prefeitos que acabam de assumir a gestão 2017-2020 precisam ficar atentos às ações que devem ser desenvolvidas** para implementar as mudanças exigidas na contabilidade municipal, que variam dependendo do porte do Município.



Os tribunais de contas podem exigir prazos menores com vistas às auditorias dos procedimentos contábeis patrimoniais. Por isso, **fique atento ao entendimento do seu Tribunal de Contas e as ações e prazos por ele estabelecidos!**

Ações exigidas para 2016 e 2017

No caso dos **Municípios com até 50 mil habitantes**, já é exigido, desde o exercício financeiro de 2016, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste de perdas.

Em 2017, também passaram a ser exigidos desses Municípios o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do passivo atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) e das obrigações dos fornecedores pelo regime de competência. Várias outras ações e prazos são estabelecidos para Municípios com até 50 mil habitantes, conforme apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Ordem cronológica do Pipcp para Municípios com até 50 mil habitantes

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	2016 (dados de 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares	Imediato	Imediato	2017 (dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência	31/12/2015	1º/1/2016	2017 (dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas	31/12/2018	1º/1/2019	2020 (dados de 2019)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.)	31/12/2018	1º/1/2019	2020 (dados de 2019)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas	31/12/2021	1º/1/2022	2023 (dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas	31/12/2021	1º/1/2022	2023 (dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis, e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2021	1º/1/2022	2023 (dados de 2022)

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidência dos estoques	31/12/2022	1º/1/2023	2024 (dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2023	1º/1/2024	2025 (dados de 2024)
Reconhecimento, mensuração e evidência dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2023	1º/1/2024	2025 (dados de 2024)
Reconhecimento, mensuração e evidência das demais obrigações por competência	A ser definido em ato normativo específico		
Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável	A ser definido em ato normativo específico		
Reconhecimento, mensuração e evidência dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	A ser definido em ato normativo específico		

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública Municipal/CNM.

Com relação aos **Municípios com mais de 50 mil habitantes**, também é exigido, desde o exercício financeiro de 2016, o reconhecimento, a mensuração e a evidência da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste de perdas. E as mesmas ações são exigidas para 2017: registro do passivo atuarial e das obrigações com fornecedores pelo regime de competência.

As demais ações, contudo, devem ser realizadas em um prazo menor do que o exigido para os Municípios de pequeno porte, como pode ser observado no Quadro 2.

Quadro 2 – Ordem cronológica do Pipcp para Municípios com mais de 50 mil habitantes

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	2016 (dados de 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares	Imediato	Imediato	2017 (dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência	31/12/2015	1º/1/2016	2017 (dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas	31/12/2017	1º/1/2018	2019 (dados de 2018)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.)	31/12/2017	1º/1/2018	2019 (dados de 2018)

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	31/12/2019	1º/1/2020	2021 (dados de 2020)
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	31/12/2019	1º/1/2020	2021 (dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2019	1º/1/2020	2021 (dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	31/12/2019	1º/1/2020	2021 (dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	31/12/2019	1º/1/2020	2021 (dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis, e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2020	1º/1/2021	2022 (dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques	31/12/2021	1º/1/2022	2023 (dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2022	1º/1/2023	2024 (dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2022	1º/1/2023	2024 (dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência	A ser definido em ato normativo específico		

Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável	A ser definido em ato normativo específico		
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	A ser definido em ato normativo específico		

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública Municipal/CNM.



CONHEÇA MAIS

A CNM vem divulgando em seu site diversas matérias sobre o Pipcp, como as seguintes:

- **Divulgado o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**, publicada em 30 de setembro de 2015;
- **CNM apresenta diagnóstico sobre sistemas de informações gerenciais em Congresso Internacional**, publicada em 24 de outubro de 2016;
- **Novos gestores devem implantar procedimentos contábeis patrimoniais em 2017**, publicada em 12 de janeiro de 2017.

LIÇÃO 2 – ENTENDER O QUE É O PCASP E COMO DEVE SER UTILIZADO



Para adotar os procedimentos contábeis que passam a ser exigidos, o Município deve fazer uso de um plano de contas, que nada mais é do que uma relação de contas utilizada para registrar todas as transações que passam pela contabilidade: recebimento de FPM, pagamento de folha, compra de veículo, contratação de operação de crédito etc.

Até recentemente, cada Município possuía seu próprio elenco de contas, e o contabilista municipal tinha total liberdade para alterar, excluir ou incluir contas nesse rol. A novidade é que, desde janeiro de 2015, todos os Municípios brasileiros devem usar, obrigatoriamente, uma mesma **estrutura de contas única**, denominada de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcasp).



A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é a entidade responsável pela administração do Pcasp, a quem compete extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas.

Ou seja, o contabilista municipal não poderá proceder como antes, devendo se reportar à STN caso tenha necessidade de alterar, excluir ou incluir alguma conta no Pcasp.

Na prática, a primeira providência é **verificar se o sistema contábil do Município já utiliza o Pcasp**. Caso o Município ainda não o utilize, essa mudança deve ser providenciada imediatamente, pois, conforme mencionado anteriormente, **o uso do Pcasp é obrigatório desde o mês de janeiro de 2015**. Isso pode ser feito a partir do desenvolvimento de um sistema próprio pelos servidores da prefeitura (alguns tribunais têm ajudado nessa tarefa) ou pode ser adquirido um “pacote” com empresas especializadas.

Diferentemente do plano de contas anterior, composto por seis classes de contas, o Pcasp é composto de oito classes de contas – duas patrimoniais (ativo e passivo), duas de resultado (VPD e VPA), duas de controle orçamentário e duas de controles de atos potenciais (devedores e credores), atendendo às suas respectivas naturezas de informação: patrimonial (NIP), orçamentária (NIO) e de controle (NIC), conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Naturezas, Classes e Grupos de Contas do Pcasp

Natureza de Informação Patrimonial (NIP)	
1 Ativo	2 Passivo
1.1 Ativo circulante 1.2 Ativo não circulante	2.1 Passivo circulante 2.2 Passivo não circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3 Variação Patrimonial Diminutiva	4 Variação 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 e delegações concedidas 3.6 Desvalorização e perda 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 e delegações recebidas 4.6 Valorizações e ganhos com ativos 4.9 Outras variações patrimoniais aumentativas
Natureza de Informação Orçamentária (NIO)	
5 Controles da 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
Natureza de Informação de Controle (NIC)	
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: Mcaspp.

Como houve mudanças significativas em relação à estrutura de contas utilizada anteriormente pela prefeitura, além de observar se a estrutura e a lógica do sistema contábil do Município segue o modelo apresentado no Quadro 1, é importante verificar se o profissional que trabalha com essa estrutura está capacitado para entendê-la e utilizá-la corretamente, seja ele servidor do quadro ou terceirizado.

Desdobramento das Receitas Orçamentárias e das Despesas Orçamentárias

Uma das dificuldades encontradas pelos contabilistas municipais no uso do Pcasp é o fato de o novo plano de contas não trazer em sua estrutura básica o desdobramento das receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias para que sejam efetuados os registros em função de suas categorias econômicas (correntes e de capital).

Isso pode dificultar, por exemplo, o preenchimento de informações no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops) e no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), como veremos mais adiante. Por isso, a recomendação é que o Plano de Contas da Prefeitura preveja em sua estrutura o uso de contas correntes.



ENTENDA MELHOR

A **conta corrente contábil** é o nível mais analítico de uma conta contábil, e vai possibilitar o preenchimento de informações que exigem o detalhamento da execução orçamentária.

As contas correntes que envolvem as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias devem estar previstas na Classe 5 (Controles da

Aprovação do Planejamento e Orçamento) e na Classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento).

Também devem observar, no mínimo, a estrutura das contas de receitas e despesas contempladas na Portaria Interministerial 163/2001. O texto dispõe sobre as normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No caso de a conta corrente contábil envolver uma **despesa orçamentária**, a Portaria Interministerial 163 esclarece que a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo será composta de seis níveis e oito códigos. A estrutura será “c.g.mm.ee.dd”, onde: “c” representa a categoria econômica; “g”, o grupo de natureza da despesa; “mm”, a modalidade de aplicação; “ee”, o elemento de despesa; e “dd”, o desdobramento facultativo do elemento de despesa.

Por exemplo, quando se tratar do registro da execução de uma despesa orçamentária envolvendo a aquisição de um veículo, deve-se partir da conta do Pcaso 6.2.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar, desdobrada na conta corrente contábil 4.4.9.0.52.00 – Equipamentos e Material Permanente.

Quando envolver uma **receita orçamentária**, a fim de possibilitar a identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, a conta corrente contábil também será composta de seis níveis e oito códigos. Sua estrutura será em “c.o.e.r.aa.ss”, onde: “c” representa a categoria econômica; “o”, a origem de natureza da receita; “e”, a espécie; “r”, a rubrica; “aa”, a alínea; e “ss”, a subalínea.

Por exemplo, quando se tratar do registro da execução de uma receita orçamentária envolvendo o recebimento de uma operação de crédito, deve-se partir da conta do Pcaso 6.2.1.2.0 – Receita Realizada, desdobrada na conta corrente contábil 2.1.1.0.00.00 – Operações de Crédito Internas.



Atributos “P” e “F”

A lógica contábil do Pcasp distingue as contas permanentes (que recebem atributo P) das contas financeiras (que recebem atributo F).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, **essa classificação é importante para que se faça a apuração do superávit financeiro**, necessário para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte, conforme disposto no art. 43 da Lei 4.320/1964.

A título de exemplo, de acordo com manual, caso uma unidade tenha obrigação a pagar que não esteja amparada por crédito orçamentário (ou seja, não tenha sido empenhada), esta deverá ser registrada como um passivo permanente (P) no momento do fato gerador. Quando a obrigação a pagar for empenhada, deve-se proceder a baixa do passivo permanente (P) em contrapartida ao passivo financeiro (F), conforme o art. 105 da Lei 4.320/1964.



Sobre esse tema, a CNM vem publicando várias matérias em seu *site*, como as seguintes:

- **Sistemas contábeis municipais devem prever o uso de contas correntes**, publicada em 14 de janeiro de 2014;
- **Confederação esclarece como desdobrar o Pcasp Municipal em contas correntes contábeis**, publicada em 28 de outubro de 2014;
- **Tesouro disponibiliza atualização do Pcasp referente ao exercício de 2017**, publicada em 16 de agosto de 2016.

LIÇÃO 3 – COMPREENDER A FUNÇÃO DE CONTAS ORÇAMENTÁRIAS NO PREENCHIMENTO DO SIOPS E DO SIOPE



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 dados orçamentários**, 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 Pcas, 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**, e passa a trazer 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 necessárias ao preenchimento do Siope e do Siops**, o contabilista municipal DEVE utilizar as Classes 5 (Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento) e Classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento), complementadas por uma das seguintes opções:

- utilizar o Pcas estendido, trazendo as contas da Portaria 163 para o plano de contas do Município;
- fazer uso de contas correntes contábeis no próprio sistema contábil utilizado pelo Ente governamental;
- utilizar-se de controles extracontábeis para efetuar o acompanhamento da execução orçamentária (menos recomendável!).

No caso do Siops, por exemplo, se a opção for por **Pcas estendido**, além de atender à codificação do Pcas e da Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001, devem ser agregados mais dois outros códigos, visando a atender aos registros de natureza específica dos gestores da saúde, conforme exemplos 1 e 2.

Exemplo 1 – Classificação da receita de transferência relativa a transplantes – córnea

Código	Classificação	
4	Classe	Receita
1	Categoria econômica	Receita corrente
7	Origem	Transferências correntes
21	Espécie/rubrica	Transferências da União
33	Alínea	Transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) – repasse fundo a fundo
12	Subalínea	Atenção de média e alta complexidade ambulatorial e hospitalar
23	Código Específico do Siops	Transplantes – córnea

Fonte: Siops.

Exemplo 2 – Classificação da despesa com medicamentos

Código	Classificação	
3	Classe	Despesa
3	Categoria econômica	Despesa corrente
3	Grupo de natureza da despesa	Outras despesas correntes
90	Modalidade de aplicação	Aplicações diretas
32	Elemento de despesa	Material, bem ou serviço para distribuição gratuita
03	Desdobramento do elemento de despesa	Material destinado à assistência social
01	Código Específico do Siops	Medicamentos

Fonte: Siops.

Se o uso de **contas correntes** (níveis mais analíticos de uma conta contábil) for a opção escolhida, o gestor municipal deve trazer essa condição disposta no sistema contábil da prefeitura, devendo os usuários do

Siops e do Siope atentarem-se para as regras a ser observadas neste caso.



Caso a opção seja pelo uso de **controles extracontábeis**, deve ser observado o ordenamento definido no Anexo III da Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001, observando as correlações entre as contas na portaria e as contas requisitadas pelo Siops e pelo Siope. **Essa opção é a**

menos recomendada, porque não está lastreada pelo sistema contábil, portanto, mais suscetível a erros e manipulações.

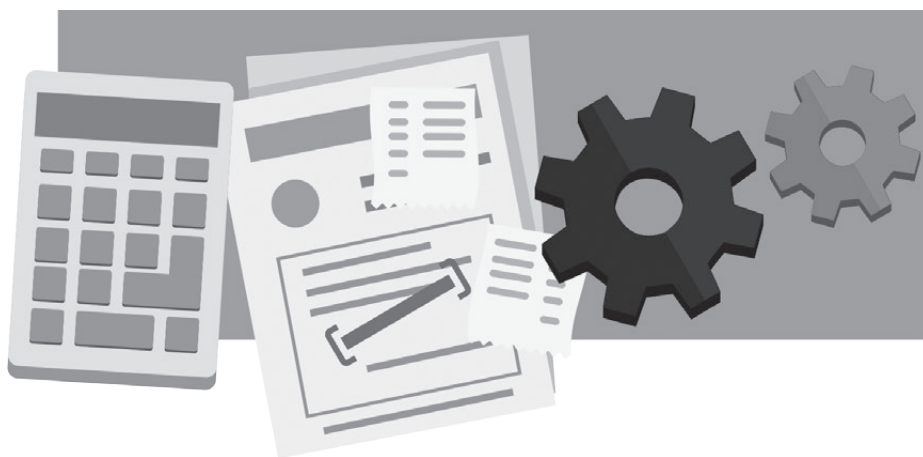
CONHEÇA MAIS

Objetivando orientar os Municípios sobre o uso de contas correntes contábeis e os efeitos da nova contabilidade municipal para o preenchimento do Siops e do Siope, a CNM vem divulgando orientações em seu site, como as seguintes:



- **Nova Contabilidade Municipal: pesquisa mostra dificuldades na aplicação dos conceitos orçamentários**, publicada em 19 de novembro de 2015;
- **Siops se adequa ao novo sistema de contabilidade do setor público; veja principais alterações**, publicada em 21 de janeiro de 2016;
- **Divulgada nota técnica sobre DEA no cálculo para aplicação mínima de recursos na Saúde**, publicada em 5 de fevereiro de 2016.

LIÇÃO 4 – PROMOVER O RELACIONAMENTO ENTRE O REGIME ORÇAMENTÁRIO E O REGIME CONTÁBIL



Em 1964, a Lei 4.320/1964 estabeleceu que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, os fatos modificativos ligados à administração financeira e patrimonial deveriam ser levados à conta de resultado para que as informações contábeis permitissem o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Ao longo dos anos, contudo, **a visão orçamentária prevaleceu**, e o registro das receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias, respectivamente, passou a se dar basicamente no momento da arrecadação e do empenho desses valores.



Com as recentes mudanças na contabilidade municipal, foi estabelecida **a necessidade de as variações patrimoniais serem registradas no momento do fato gerador** (origem do ato ou fato da variação patrimonial), independentemente da execução orçamentária.

Dessa forma, segundo a perspectiva patrimonial, quando for possível identificar e reconhecer quem deve e quanto deve (pessoa física ou jurídica) para a prefeitura, é feito o registro contábil da receita pública na forma de um direito a receber (estágio do lançamento da receita pública).



Como nesse estágio de lançamento da receita orçamentária ainda não houve a arrecadação efetiva do imposto, esse recurso não estará disponível para as despesas municipais e ainda não pode ser caracterizado como receita orçamentária.

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.

Como se pode observar, continua 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).

Além do reconhecimento da receita pública no momento do seu fato gerador, o novo padrão também estabelece que toda entrada de recursos nos cofres municipais deve ser acompanhada pelo respectivo **controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)**, que permite veri-

ficar, a qualquer momento, o quanto do total orçado já foi arrecadado por fonte/destinação de recursos.

Com relação à despesa pública, o reconhecimento da obrigação deve se dar também 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 lei orçamentária municipal.**



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).

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).

Sobre esse tema, a CNM vem publicando várias matérias em seu site, como as seguintes:



- **Novos parâmetros da Contabilidade Pública Municipal serão obrigatórios a partir de 2014**, publicada em 14 de novembro de 2013;
- **Nota técnica da CNM esclarece sobre a apropriação de férias e 13º pelo regime de competência**, publicada em 27 de agosto de 2015.

LIÇÃO 5 – ENTENDER COMO RECONHECER, MENSURAR E EVIDENCIAR A DÍVIDA ATIVA MUNICIPAL PELAS NOVAS REGRAS



Como visto na Lição 1, **desde o exercício de 2016**, tanto os Municípios com até 50 mil habitantes, quanto os Municípios com mais de 50 mil habitantes devem reconhecer, mensurar e evidenciar a dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste de perdas.



ENTENDA MELHOR

A **Dívida Ativa** representa os valores que não foram recebidos pelo Município em época própria, cuja origem e valor devido já foram confirmados juridicamente, representando, portanto, um direito a receber.

É classificada como Dívida Ativa Tributária o valor a receber decorrente de tributos e respectivos adicionais de multas. No caso da Dívida Ativa Não Tributária, é proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, como contratos em geral não cumpridos.



Registre-se que os procedimentos contábeis relacionados ao tratamento contábil da dívida ativa **já devem ter sido implantados pelo Município em 2017** para que seja possível atender aos prazos definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, quais sejam:

- efetuar encaminhamento para inscrição em dívida ativa dos créditos eventualmente não recebidos;
- no caso dos créditos confirmados, reclassificar o direito a receber (registrados quando da emissão dos impostos ou do eventual não cumprimento do contrato) como dívida ativa;
- definir a probabilidade de perda com base no histórico de recebimento da dívida ativa (três anos), constituindo uma provisão para Ajuste para Perdas da Dívida Ativa.

Sobre o registro do Ajuste para Perdas da Dívida Ativa, o entendimento é que, embora esses créditos gozem de prerrogativas jurídicas pa-

ra sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros.

Do ponto de vista contábil, esse ajuste entra como uma conta redutora dos valores a receber, contabilizados da seguinte forma:

Registro do Ajuste para Perdas em Dívida Ativa

D – VPD – Ajustes de Perdas de Créditos a Longo Prazo
C – *Ajustes de Perdas de Créditos a Longo Prazo (reduzora do Ativo)*



ATENÇÃO

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade do Município responsável pela gestão da dívida ativa.

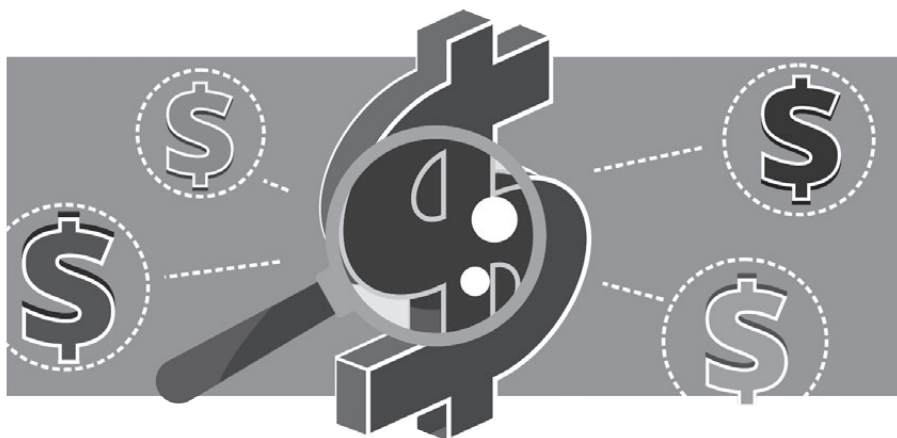
A CNM vem divulgando em seu *site* diversas matérias sobre o tratamento contábil da dívida ativa, como as seguintes:

- **CNM participa de reunião sobre operações de crédito e dívida ativa na STN**, publicada em 23 de outubro de 2007;
- **Tesouro Nacional publica sétima edição do MCASP para 2017**, em 11 de janeiro de 2017;
- **Novos gestores devem implantar procedimentos contábeis patrimoniais em 2017**, em 12 de janeiro de 2017;
- **Orçamento municipal de 2018 deve trazer nova classificação da receita orçamentária**, em 8 de fevereiro de 2017.



Saiba mais!

LIÇÃO 6 – RECONHECER, MENSURAR E EVIDENCIAR O PASSIVO ATUARIAL DOS RPPS




Outra exigência do Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Pipcp), visto na Lição 1, é que, **desde o mês de janeiro de 2017**, todos os Municípios que mantêm unidade gestora de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) devem reconhecer, mensurar e evidenciar o passivo atuarial.

O passivo atuarial do RPPS, também conhecido como provisão matemática previdenciária, deve ser constituído e atualizado considerando o valor líquido do plano, que é apurado contrapondo as projeções dos benefícios a serem pagos e as contribuições previdenciárias e aportes a serem recebidos pelo RPPS, relativamente a toda a massa de segurados e beneficiários sob sua responsabilidade (LIMA; GUIMARÃES, 2016).

Segundo Lima e Guimarães (2016)¹, para que seja evidenciada a perspectiva de equilíbrio financeiro e atuarial de um regime próprio de previdência, este deverá ter o seu **plano de benefícios avaliado atuarialmente no início da implantação do RPPS**, e reavaliado, no mínimo, anualmente, segundo a legislação.

A constituição e a atualização da Provisão Matemática Previdenciária deverão ser feitas considerando o valor líquido do plano, que é apurado contrapondo as projeções dos benefícios a serem pagos e as contribuições previdenciárias e aportes a serem recebidos pelo RPPS, relativamente a toda a massa de segurados e beneficiários sob sua responsabilidade (LIMA; GUIMARÃES, 2016).



Para fins de emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), a obrigatoriedade do registro contábil da avaliação atuarial deu-se a partir do exercício financeiro de 2007, com aplicação facultativa entre os exercícios de 2004 e de 2006, devendo, no entanto, as avaliações atuariais anteriormente elaboradas ficarem à disposição dos órgãos de fiscalização.

Lima e Guimarães (2016) também esclarecem que, dependendo da composição de seus ativos e passivos, a situação patrimonial líquida dos RPPS pode ser superavitária, nula ou deficitária (Quadro 4):

¹ LIMA, Diana Vaz de, GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. **A Contabilidade na Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social**. 1.ed. São Paulo: GEN/Atlas, 2016.

Quadro 4 – Situação patrimonial superavitária, equilibrada ou deficitária

SITUAÇÃO 1 SITUAÇÃO PATRIMONIAL SUPERAVITÁRIA		SITUAÇÃO 2 SITUAÇÃO PATRIMONIAL EQUILIBRADA		SITUAÇÃO 3 SITUAÇÃO PATRIMONIAL DEFICITÁRIA	
ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA	ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA	ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA
	SUPERAVIT			DÉFICIT	

Fonte: Lima e Guimarães (2016).

Na situação 1 – situação patrimonial líquida superavitária –, a soma dos valores dos ativos do RPPS é mais do que suficiente para cobrir os valores de suas obrigações, inclusive, as de longo prazo, como a Provisão Matemática Previdenciária.

Na situação 2 – situação patrimonial líquida equilibrada –, a soma dos ativos do RPPS é suficiente apenas para cobrir suas obrigações, mas não há “sobras”; representa a situação de equilíbrio, portanto, a ideal.

A situação 3 – situação patrimonial líquida deficitária – é a que mais tem exigido dos gestores e dirigentes dos RPPS e dos Entes federativos a adoção de medidas saneadoras.

Sobre esse tema, a CNM vem publicando várias matérias em seu *site*, como as seguintes:

- **Portaria MPS 204/2008: efeitos práticos para emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária do RPPS**, publicada em 25 de setembro de 2008;
- **Nova estrutura de plano de contas dos RPPS será obrigatória a partir de 2013**, publicada em 4 de abril de 2012;



- **CNM divulga nota sobre contabilização de recursos para capitalização dos RPPS**, publicada em 9 de outubro de 2013;
- **Municípios ainda podem participar de pesquisa sobre rendimento da carteira dos RPPS**, publicada em 20 de novembro de 2015.

LIÇÃO 7 – ENTENDER COMO CONTABILIZAR AS OBRIGAÇÕES COM FORNECEDORES POR COMPETÊNCIA



Desde a edição da Lei 4.320/1964, o registro contábil da despesa municipal vem sendo efetuado no estágio do empenho, quando o Município firma o compromisso junto ao fornecedor para que este faça a entrega de um bem ou serviço, normalmente representado pela figura da “nota de empenho”.

Assim, havendo a entrega do bem ou serviço, o registro dessa despesa passa para os estágios da liquidação e do pagamento, fechando o ciclo da execução orçamentária e financeira. Ao longo dos anos, a premissa para o reconhecimento da despesa municipal é que esse compromisso

estivesse lastreado por uma autorização prévia na lei orçamentária municipal para que essa despesa fosse efetuada.

Com as recentes mudanças na contabilidade municipal, para se configurar efetivamente como tal, o reconhecimento desse compromisso – obrigação – passou a considerar também **o momento da ocorrência do fato gerador**, quando há a efetiva entrega do bem ou serviço, não exigindo, necessariamente, uma execução orçamentária prévia.

Assim, os contabilistas passaram a registrar não só todo o ciclo da execução orçamentária e financeira da despesa pública, mas também o efeito dessa despesa do ponto de vista patrimonial.



ALERTA CNM

Desde janeiro de 2017, em atendimento ao Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Pipcp), visto na Lição 1, todos os Municípios brasileiros devem contabilizar as obrigações com fornecedores por competência.

Na prática, a entrega do bem ou serviço deve ser registrada como uma variação patrimonial diminutiva (conta de resultado), tendo como contrapartida uma conta de passivo (obrigação), com ou sem execução orçamentária prévia.

Caso tenha a **execução orçamentária prévia**, como deve ser o ritual normal do registro contábil da despesa municipal em atenção ao Princípio de Legalidade, o registro dessa conta de obrigação acompanhará a letra F, de Financeiro, em alusão ao artigo 105 da Lei 4.320/1964: trata-se de um passivo que não precisa mais de autorização orçamentária. Exemplo: Fornecedores (F).

No caso da conta de Obrigação (F), pelo fato de já ter observado as etapas da despesa orçamentária (fixação, empenho e liquidação), o pa-

gamento dessa despesa pode ser efetuado automaticamente, sem qualquer restrição.

Por outro lado, se a obrigação tiver sido registrada **sem execução orçamentária prévia**, contrariando, portanto, a legislação, essa conta de obrigação deve acompanhar a letra P, de Permanente, também em alusão ao artigo 105 da Lei 4.320/1964, denotando que se trata de um passivo que ainda precisa de autorização legislativa. Exemplo: Fornecedores (P).

Nesse caso da Obrigação (P), o pagamento não deve ser efetuado até que essa despesa pública tenha sido empenhada e liquidada. Quando esses estágios tiverem sido observados, a Obrigação (P) deve ser reclassificada para a Obrigação (F), passando, então, esse passivo para a condição de pagamento.



É importante ressaltar que **a obrigação não será paga até que todas as etapas da despesa orçamentária sejam observadas**, desde a sua fixação na lei orçamentária municipal, passando pelo seu empenho e liquidação.

CONHEÇA MAIS

A CNM vem divulgando em seu *site* diversas matérias tratando do registro contábil por competência, como as seguintes:

- **Nota técnica da CNM esclarece sobre apropriação de férias e 13º pelo regime de competência**, publicada em 27 de agosto de 2015;
- **CNM orientará sobre o registro contábil da despesa municipal por competência na XIX Marcha**, publicada em 6 de abril de 2016.



LIÇÃO 8 – COMPREENDER AS DIFERENÇAS ENTRE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) E RESTOS A PAGAR



As **Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)** são originadas de compromissos gerados em exercício financeiro anterior àquele em que deva ocorrer o pagamento, para o qual o orçamento continha crédito próprio com suficiente saldo orçamentário, mas que não tenham sido processados naquele momento.

Três tipos de despesas orçamentárias podem ser enquadrados como DEA:

- a despesa que possuía dotação orçamentária em exercício já encerrado, mas que, por algum motivo, não foi empenhada na época própria;
- os Restos a Pagar que foram cancelados, mas que permanece o di-

reito do credor (prescrição interrompida) em razão de o fornecedor já ter entregue o bem ou serviço, entre outros;

- os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro correspondente.



Uma condição fundamental para que uma despesa seja reconhecida como DEA é a existência de crédito específico na Lei Orçamentária Anual do Município ou em crédito adicional. Portanto, se esse não for o caso, a lei municipal deve ser alterada nesse sentido.

Em um segundo momento, para ser contabilizada como DEA, a despesa deve ser reconhecida como tal pelo ordenador de despesa, identificando o nome do favorecido, a importância a ser paga, a data de vencimento do compromisso, a justificativa do fato de ela não ter cumprido o ritual de execução orçamentária (empenho e liquidação) na época própria e o objeto da despesa (bem ou serviço).

A autorização para pagamento da DEA deve ser dada no próprio processo de reconhecimento da dívida, registrando que apenas as despesas processadas (entrega do bem ou serviço confirmada) podem ser reconhecidas como DEA.

Registra-se ainda que as dívidas que dependem de requerimento do favorecido para reconhecimento do direito do credor prescreverão em cinco anos, contados da data do ato ou fato que tiver dado origem ao respectivo direito.

Com a existência da dotação específica e o respectivo reconhecimento do ordenador de despesa, a DEA deve cumprir o ritual da execução orçamentária de qualquer despesa do exercício (empenho, liquidação e pagamento), com a identificação apenas do elemento próprio: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

Por outro lado, **os restos a pagar (RAP)** correspondem às despesas que foram empenhadas ou liquidadas em determinado ano, mas que não chegaram a ser pagas até o final dele. São classificados em: restos a pagar processados, restos a pagar não processados em liquidação e restos a pagar não processados a liquidar.

No caso dos restos a pagar processados, a despesa já deve ter sido empenhada e liquidada – bens ou serviços entregues. A inscrição deve ser efetuada de forma automática pela contabilidade no encerramento de cada exercício de emissão da respectiva nota de empenho. Também podem ser inscritas em restos a pagar processados as despesas relativas às transferências que atendam às seguintes condições:

- convênio ou instrumento congêneres que esteja dentro do prazo de vigência;
- existência da garantia da liberação de recursos financeiros por parte do concedente;
- a execução da despesa tenha sido iniciada – art. 68 do Decreto 93.872/1986;
- a despesa tenha sido liquidada com base na conclusão da análise técnica do objeto pactuado, em conformidade com a documentação que suportou o instrumento e, conseqüentemente, a comunicação de sua aprovação ao conveniente;
- o cronograma de desembolso preveja parcelas financeiras não liberadas até o encerramento do exercício.

Os restos a pagar não processados em liquidação representam as despesas que já foram empenhadas, mas que ainda estão em processo de liquidação, seja porque o bem ou serviço não foi entregue totalmente, ou essa entrega ainda encontra-se em fase de análise e conferência.

Com relação aos restos a pagar não processados a liquidar, no momento da inscrição a despesa já está empenhada, mas o bem ou serviço ainda não foi entregue, tendo a sua inscrição condicionada à indicação do ordenador de despesa.

Segundo a Macrofunção 020317 do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) do governo federal, tanto os restos a pagar não processados em liquidação como os restos a pagar não processados a liquidar devem ser registrados como restos a pagar não processados liquidados. O tratamento deve ser similar aos processados, quando a liquidação efetiva ocorrer no exercício seguinte ao da sua inscrição.



Não devem ser inscritos em restos a pagar não processados empenhos referentes às despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, que já são consideradas líquidas no momento da autorização formal do instrumento de concessão.

Registre-se que também é vedada a inscrição de restos a pagar não processados sem que haja disponibilidade suficiente de caixa assegurada para este fim.

Na utilização da disponibilidade de caixa, são considerados os recursos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, ressalvado o disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101/2000, quando for o caso.

DEA *versus* restos a pagar

Portanto, diferentemente dos restos a pagar, cuja execução orçamentária já ocorreu (despesa empenhada ou liquidada), as Despesas de Exercícios Anteriores sequer foram empenhadas, ou, se foram, tiveram seus empenhos anulados ou cancelados.

CONHEÇA MAIS

A CNM vem divulgando em seu *site* diversas matérias sobre o tratamento contábil da DEA e de restos a pagar, como os relacionados a seguir:

- **Com encerramento do exercício, CNM alerta Municípios sobre adequado registro dos Restos a Pagar**, publicada em 22 de dezembro de 2015;
- **Confederação orienta gestores sobre despesas de exercícios anteriores (DEA)**, publicada em 9 de março de 2016.



Considerações finais

As práticas aqui apresentadas são apenas uma parte de todo o processo de mudança que a contabilidade municipal ainda irá passar. Portanto, é importante que os contabilistas e gestores municipais se preparem para atender às demais ações e prazos estabelecidos pelo Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Pipcp) e para outras mudanças que ainda virão.

Esse processo de mudança certamente é cercado de muitos desafios e traz muitas responsabilidades. Assim, é importante que cada um, em sua área de atuação, faça a sua parte.

**UMA CONTABILIDADE MUNICIPAL FORTE
É UM ESFORÇO QUE DEPENDE DE TODOS NÓS**





Sede

SGAN 601 – Módulo N
 CEP: 70830-010
 Asa Norte – 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

