

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a
União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.**

(Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009)

2ª edição

VOLUME II

Procedimentos Contábeis Patrimoniais

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a
União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.

(Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009)

2ª edição

VOLUME II

Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Brasília
2009

É permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Disponível também em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Lísio Fábio de Brasil Camargo

Marcus Pereira Aucélio

Paulo Fontoura Valle

Eduardo Coutinho Guerra

Cléber Ubiratan de Oliveira

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

EQUIPE TÉCNICA

Bruno Ramos Mangualde

Caio César Sales Nogueira

Carla de Tunes Nunes

Felipe Quitete Curi

Henrique Ferreira Souza

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Renato Lacerda Filho

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: ccont.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional

TIRAGEM: 20.000

Ficha Catalográfica

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional

Manual de contabilidade aplicada ao setor público : aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios : procedimentos contábeis patrimoniais / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

92 p. : il. ; 25 cm. – (Manual de contabilidade aplicada ao setor público ; v.2)

“Válido para o exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios (Portaria STN nº 467, de 6 de agosto de 2009)”

ISBN 978-85-87841-39-1

1. Contabilidade pública – Brasil. 2. Contabilidade – Brasil. 3. Patrimônio (Administração pública) – Brasil. 4. Contas nacionais – Brasil. 5. Finanças públicas – Brasil. I. Título. II. Procedimentos contábeis patrimoniais.

CDD: 657.61

CDU: 336.121.8(81)

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por meio da Coordenação-Geral de Contabilidade – CCONT, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, instituído pela Portaria STN nº 136/2007, realiza estudos visando a padronização mínima de conceitos e práticas contábeis no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, este volume aborda os aspectos relacionados, ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público.

A padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão. Esta uniformização deve abranger atos e fatos no âmbito do setor público dentre os quais se destaca a gestão do patrimônio público.

Ante o exposto, observa-se que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público faz parte das ações da Secretaria do Tesouro Nacional que se apresenta em consonância com as “Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil”, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

O referido documento estabelece rês grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Assim, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público busca promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, com o objetivo de torna-se obra de referência para a classe contábil brasileira. Ganham a comunidade contábil, a sociedade e o País.



PORTARIA Nº 467, DE 6 DE AGOSTO DE 2009.

Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL, no exercício das atribuições que lhe foram conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 141, de 10 de julho de 2008, combinado com o inciso I do art. 4º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, e tendo em vista o disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 2000, complementadas pela atribuição definida nos incisos XV, XVI e XVII do art. 21 do Decreto nº 6.764, de 10 de fevereiro de 2009, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os

entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda; e

c) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil de operações típicas do setor público dentre as quais destacam-se aquelas relativas às Operações de Crédito, à Dívida Ativa, às Parcerias Público-Privadas (PPP), ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, resolve:

Art. 1º Aprovar os seguintes volumes como partes integrantes da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP:

- I - Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- II - Volume III - Procedimentos Contábeis Específicos;
- III - Volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.

Parágrafo único. A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizará versão eletrônica do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no endereço http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp eletrônico

Art. 2º Os registros patrimoniais no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observarão as orientações contidas no Volume II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

Parágrafo único. As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Art. 3º Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios.

Art. 4º O Volume III do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Procedimentos Contábeis Específicos padroniza os procedimentos contábeis relativos ao FUNDEB, às Parcerias Público-Privadas, às Operações de Crédito, ao Regime Próprio da Previdência Social, à Dívida Ativa e a outros procedimentos de que trata.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2010, revogando-se a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008, nos aspectos relacionados com procedimentos contábeis patrimoniais e específicos de que tratam os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais e III - Procedimentos Contábeis Específicos, à medida que os manuais sejam utilizados de forma obrigatória pelos entes.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2.	PRINCIPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE	12
2.1	PRINCÍPIO DA ENTIDADE.....	12
2.2	PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE.....	12
2.3	PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE.....	13
2.4	PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL.....	13
2.5	PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	14
2.6	PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.....	15
2.7	PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA.....	16
3.	COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	18
3.1	PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	18
3.2	ATIVO.....	18
3.3	PASSIVO.....	19
3.3.1	<i>RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ...</i>	<i>20</i>
3.3.1.1	PASSIVO EXIGÍVEL x EMPENHO.....	20
3.3.1.2	PASSIVO EXIGÍVEL x EM LIQUIDAÇÃO.....	21
3.3.1.3	PASSIVO EXIGÍVEL x LIQUIDAÇÃO	21
3.3.1.4	PASSIVO EXIGÍVEL x PAGAMENTO	21
3.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL	22
4.	MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS	24
4.1	INTRODUÇÃO	24
4.2	CONCEITOS	24
4.3	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO	25
4.3.1	<i>DISPONIBILIDADES.....</i>	<i>25</i>
4.3.2	<i>CRÉDITOS E obrigações.....</i>	<i>26</i>
4.3.3	<i>ESTOQUES.....</i>	<i>26</i>
4.3.4	<i>INVESTIMENTOS PERMANENTES.....</i>	<i>27</i>
4.3.4.1	<i>Método da Equivalência Patrimonial.....</i>	<i>27</i>
4.3.5	<i>IMOBILIZADO.....</i>	<i>28</i>
4.3.6	<i>INTANGÍVEL</i>	<i>29</i>
5.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	30
5.1	QUALITATIVAS	31
5.1.1	<i>CONCEITO.....</i>	<i>31</i>
5.1.2	<i>RECONHECIMENTO.....</i>	<i>31</i>
5.2	QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL).....	32
5.2.1	<i>CONCEITO.....</i>	<i>32</i>
5.2.2	<i>RECONHECIMENTO.....</i>	<i>34</i>
5.2.3	<i>Realização da variação patrimonial</i>	<i>41</i>
5.3	RESULTADO PATRIMONIAL	41
6.	PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS ESPECÍFICOS	42
6.1	PROVISÕES.....	42

6.2	REAVLIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (<i>IMPAIRMENT</i>)	42
6.3	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	43
6.5	SISTEMA DE CUSTOS	44
6.5.1	<i>Custos de Fabricação</i>	46
6.5.2	<i>Comportamento de um Custo</i>	46
6.5.3	<i>Formas de Custeio</i>	46
6.5.3.1	Custeio por absorção	46
6.5.3.1.1	Custeio por processo	46
6.5.3.1.2	Custeio por ordem de produção.....	46
6.5.3.2	Custeio variável.....	47
6.5.3.3	Custeio ABC (custeio baseado em atividades)	47
ANEXO I – RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07		48
ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)		54
ANEXO III – PARTE CONTÁBIL DA LEI 4.320/64		77
ANEXO IV – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC		80
ANEXO V – RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC		86
ÍNDICE REMISSIVO		90

INTRODUÇÃO

Este volume, intitulado Procedimentos Contábeis Patrimoniais, visa dar continuidade ao processo de reunião de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também a harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle dos elementos e variações do patrimônio dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

É relevante destacar que os reflexos dos fatos e atos no patrimônio público devem ser registrados pela Contabilidade Pública, contribuindo para o processo de convergência e adaptação às normas internacionais e respeitando a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Nesse sentido, esta obra aborda a composição, mensuração, estruturação e variações que geram reflexos no patrimônio público, além de apresentar temas específicos, como o sistema de custos e reflexos da depreciação, amortização e exaustão no patrimônio.

2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

A contabilização da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa), assim como a da despesa sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial diminutiva), é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução CFC nº 750/1993, complementada pelo Apêndice I, aprovado pela Resolução CFC nº 774/1994 e pelo Apêndice II, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007¹.

A Resolução CFC nº 750/1993 consagra os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que são de observância obrigatória no exercício da profissão contábil, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. O Apêndice I contém comentários sobre o conteúdo dos enunciados e o Apêndice II trata da interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, de acordo com a Resolução 1.111/2007.

Ressalta-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da ciência contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do País.

2.1 PRINCÍPIO DA ENTIDADE

“**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”. (Resolução CFC nº 750/1993)

Segundo o Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993, o Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

2.2 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

“**Art. 5º** A CONTINUIDADE, ou não, da ENTIDADE, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

¹ A íntegra da Resolução 1.111/2007 (apêndice II da Resolução 750/1993) encontra-se no Anexo I desse Manual.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”. (Resolução CFC nº 750/1993)

Sob a perspectiva do setor público, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

2.3 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

“**Art. 6º** O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.” (Resolução CFC nº 750/1993)

Para o setor público, o Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

É importante ressaltar que, para atender ao Princípio da Oportunidade, a contabilidade não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio. Essa situação é verificada em fatos que não decorrem de previsão e execução do orçamento, como, por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer.

2.4 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“**Art. 7º** - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

§ único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – Os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.”

Sob a perspectiva do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais que, ao longo do tempo, não se confunde com o custo histórico. Ou seja, o registro pelo valor original corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

Para obedecer ao princípio, é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se os critérios pertinentes para cada elemento patrimonial na data de encerramento do balanço patrimonial.

2.5 PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

“**Art. 8º** Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.” (Resolução CFC nº 750/1993)

Parágrafo único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam

substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.”

Para atendimento ao Princípio da Atualização Monetária, o setor público segue o disposto na Resolução CFC nº 900/2001, que torna a atualização monetária compulsória quando a inflação acumulada no triênio, medida com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM/FGV), atingir 100% ou mais (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

2.6 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“**Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.” (Resolução CFC nº 750/1993)

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

Sob a perspectiva do setor público, o Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (Resolução CFC nº 1.111/07).

Além dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve seguir o disposto nas normas de Direito Financeiro, em especial na Lei nº 4.320/64, que instituiu um regime orçamentário misto no seu artigo 35, conforme abaixo:

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

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Ao mesmo tempo, no artigo 89, a referida lei estabelece que:

“**Art. 89** - A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

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

“**Art. 100** - As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.”

(...)

“**Art. 104** - A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” Lei nº 4.320/64

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no artigo 35 da Lei nº 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade.

2.7 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“**Art. 10.** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem

alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.”

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.”

O princípio da prudência adquire relevância quando são feitas estimativas, tais como os passivos contingentes que representam obrigações possíveis, ou ativos contingentes que são possíveis ativos, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais. Nesse caso, se existirem alternativas igualmente válidas para a quantificação do fato, será escolhida aquela que resultar no maior valor para o passivo e/ou o menor para o ativo.

3. COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO²

3.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público compõe-se dos seguintes elementos:

a) **Ativo** – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador e que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, bem como os mantidos na condição de fiel depositário;

b) **Passivo** – compreende as obrigações presentes assumidas pelas entidades do setor público decorrentes de eventos passados, cujo pagamento se espera que resulte em uma saída de recursos financeiros, incorporando benefícios econômicos ou potencial de serviços.

c) **Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial ou Situação Líquida Patrimonial** – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na Lei nº 6.404/1976 e suas atualizações, bem como a NBCT 16.6³ – Demonstrações Contábeis, viabilizando a utilização da classificação patrimonial pelas empresas estatais.

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

3.2 ATIVO

O Ativo compreende o conjunto de os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador e que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, bem como os mantidos na condição de fiel depositário.

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estiverem disponíveis para realização imediata; e

² No Anexo IV desse manual encontram-se os elementos das demonstrações contábeis, de acordo com o pronunciamento conceitual básico do CPC.

³ Disponível no Anexo II desse Manual.

- b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

No Balanço Patrimonial, a divisão em Ativo Financeiro e Ativo Não-Financeiro (Ativo Permanente) baseia-se nos §§ 1º e 2º do artigo 105 da Lei 4.320/1964:

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

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

Um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Também são reconhecidos no ativo, mesmo que não gere benefícios futuros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320, como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

3.3 PASSIVO

O Passivo compreende as obrigações presentes assumidas pelas entidades do setor público decorrentes de eventos passados, cujo pagamento se espera que resulte em uma saída de recursos financeiros, incorporando benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; e
- b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

No Balanço Patrimonial, a divisão em Passivo Financeiro e Passivo Não-Financeiro (Passivo Permanente) baseia-se nos §§ 3º e 4º do artigo 105 da Lei 4.320/1964:

“§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de

requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados no art. 3º da Lei nº 4.320 como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Os depósitos são representados por cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Para um maior entendimento do conceito de Passivo Financeiro, dentro da contabilidade patrimonial (de acordo com o Pronunciamento CPC nº 14, de 2008) é importante que se conheça as definições de Instrumento Financeiro e Passivo Financeiro:

Instrumento financeiro é qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

(a) obrigação contratual:

(i) de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou

(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou

(b) contrato que será ou poderá ser liquidado com títulos patrimoniais da própria entidade e que seja:

(i) um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de seus próprios títulos patrimoniais; ou

(ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro por número fixo de títulos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito os títulos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que são contratos para recebimento ou entrega futura de títulos patrimoniais da própria entidade.

3.3.1 RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

3.3.1.1 PASSIVO EXIGÍVEL X EMPENHO

Segundo a Lei 4.320/64, em seu art. 58, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a lei utiliza a palavra “obrigação”, ela não refere-se à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada. A lei refere-se ao comprometimento de

recurso financeiro da entidade governamental que fez o empenho, ou seja, uma obrigação financeira para fins de cálculo do Superávit Financeiro, fonte da abertura de créditos adicionais nos exercícios seguintes.

3.3.1.2 PASSIVO EXIGÍVEL X EM LIQUIDAÇÃO

Quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do empenho, é necessário o registro de uma etapa intermediária, entre o empenho e a liquidação, chamada “em liquidação”. Essa etapa é necessária para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo do Superávit Financeiro. Caso não houvesse essa etapa, haveria a duplicidade, pois o registro do valor empenhado estaria na conta “Crédito Empenhado a Liquidar” e o mesmo valor estará registrado no Passivo da entidade, visto que se trata de um passivo exigível. Como o passivo financeiro para fins de cálculo do Superávit Financeiro é calculado pela soma da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” com as contas de Passivo que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas, haveria duplicidade nesse cálculo, pois seu montante será considerado tanto na conta Crédito Empenhado a Liquidar quanto na conta de obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

3.3.1.3 PASSIVO EXIGÍVEL X LIQUIDAÇÃO

Já a liquidação, segundo a Lei 4.320/64, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, ou seja, é a verificação de um Passivo Exigível já existente.

Em alguns casos, pode ser que ocorra uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem daquele crédito e a efetiva liquidação do crédito orçamentário. Nesses casos, também é necessário o registro da etapa entre o empenho e a liquidação chamada “em liquidação”, etapa essa que evidencia a ocorrência do fato gerador da Variação Patrimonial Diminutiva, com o surgimento de um Passivo Exigível, e a não ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

3.3.1.4 PASSIVO EXIGÍVEL X PAGAMENTO

O pagamento, última etapa da execução da despesa orçamentária, é a efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

Como exemplo da aplicação dos tópicos anteriores, seguem os registros referentes a uma operação de crédito.

Contratação da operação de crédito:

Título da Conta

-
- D Disponível (F)
 - C Obrigações em circulação (P)

Título da Conta

-
- D Receita orçamentária a realizar
 - C Receita orçamentária realizada

Título da Conta

-
- D Disponibilidade de recursos
 - C Disponibilidade por destinação de recursos

No empenho da dotação orçamentária

Título da Conta

D	Crédito Orçamentário Disponível
C	Crédito Empenhado a Liquidar

Título da Conta

D	Crédito Empenhado a Liquidar
C	Crédito Empenhado em Liquidação

Título da Conta

D	Obrigações em circulação (P)
C	Obrigações em circulação (F)

Título da Conta

D	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida

Na liquidação:

Título da Conta

D	Crédito Empenhado em Liquidação
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Saída do recurso financeiro:

Título da Conta

D	Obrigações em circulação (F)
C	Banco Conta Movimento (F)

Título da Conta

D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada

Título da Conta

D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	Crédito Empenhado Pago

3.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO/SALDO PATRIMONIAL

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial representa a diferença positiva entre o Ativo e o Passivo, compreendendo os recursos próprios da entidade.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Integram o Patrimônio Líquido: patrimônio/capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade e as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Desta maneira, para fins deste Manual, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de variação patrimonial aumentativa e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada simplesmente de variação patrimonial diminutiva. Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que serão abordadas no volume I deste Manual.

4. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

4.1 INTRODUÇÃO

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

De acordo com o princípio da Oportunidade, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

4.2 CONCEITOS

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa: o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas.

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment): o ajuste ao valor justo ou valor em uso, quando esses forem inferiores ao valor líquido contábil.

Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor justo ou valor em uso, com base em laudo técnico.

Valor de aquisição: a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor de mercado ou valor justo (fair value): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Valor em Uso: o valor presente dos rendimentos futuros do bem esperados ao longo de seu uso contínuo e de sua alienação ao final de sua vida útil.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido: a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou distribuição.

Valor recuperável: o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que for maior.

4.3 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos seguintes critérios:

4.3.1 DISPONIBILIDADES

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

4.3.2 CRÉDITOS E OBRIGAÇÕES

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

4.3.3 ESTOQUES

Os estoques são ativos:

- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção;
- Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados ou distribuídos na prestação de serviços;
- Mantidos para a venda ou distribuição no curso normal das operações;
- Usados no curso normal das operações.

Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Os custos de estoques devem abranger todos os custos de compra, conversão e outros custos incorridos referentes ao deslocamento, como impostos não recuperáveis, custos de transporte e outros, referente ao processo de produção. Os custos posteriores de armazenagem ou entrega ao cliente não devem ser absorvidos pelos estoques.

Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como variações patrimoniais diminutivas do período em que ocorrerem e não como custo dos estoques.

Exemplos de despesas excluídas do valor do estoque e reconhecidos como variações patrimoniais diminutivas do período em que são obtidos:

- Quantias anormais de materiais desperdiçados, mão de obra ou de outros custos de produção;
- Custos de armazenamento, a menos que sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- Despesas gerais administrativas que não contribuam para colocar os estoques no seu local e na sua condição atual;
- Custos de vendas.

Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição e, por isso, não devem ser reconhecidos como variação patrimonial aumentativa.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme o inciso III, art. 106 da Lei 4.320/64. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada através de uma base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

O custo dos estoques pode não ser recuperável se estes estiverem danificados, se tornarem-se total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda diminuïrem. A prática de reduzir o custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser mensurados em excesso pelos futuros benefícios econômicos ou serviços em potencial a serem realizados pela sua venda, troca, distribuição ou uso. Assim, quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor realizável líquido.

Os resíduos e os refugos também devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

As diferenças de valor de estoques que forem conseqüências das situações descritas acima devem ser refletidas em contas de resultado.

Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor justo menos os custos estimados de venda, quando atendidas as seguintes condições:

- (a) que a atividade seja primária;
- (b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

Quando os bens forem distribuídos gratuitamente ou a taxas não de mercado, os estoques serão valorados a custo ou valor de reposição, o menor dos dois.

4.3.4 INVESTIMENTOS PERMANENTES

4.3.4.1 MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum⁴.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua.

⁴ Procedimento usado pelas Sociedades Anônimas, conforme a lei nº 11.941/09.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

I - aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e

II - subtração, do montante referido no inciso I, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

4.3.4.2 MÉTODO DO CUSTO

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos (por exemplo terras, terrenos ou prédios) mantidos para fins de renda ou ganho de capital ou ambos, desde que não sejam usados:

- na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- como venda no curso ordinário das operações

O ativo deve ser reconhecido inicialmente pelo seu custo de aquisição. Caso tenha sido adquirido mediante doação deve ser registrado pelo valor justo na data de aquisição.

Após o reconhecimento inicial, a entidade deve optar entre manter o ativo pelo valor de custo deduzido das depreciações acumuladas e perdas acumuladas por imparidade ou pelo valor justo, sendo qualquer ganho ou perda resultante da variação deste valor reconhecida no resultado.

4.3.5 IMOBILIZADO

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Os ganhos e perdas decorrentes da reavaliação devem ser reconhecidos no resultado do exercício.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

Os bens de uso compartilhado por mais de uma entidade que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

A mensuração dos bens de uso compartilhado será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

4.3.6 INTANGÍVEL

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que tenha incorrido.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

5. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

Assim, todas as alterações ocorridas no patrimônio são denominadas Variações Patrimoniais e podem ser classificadas em:

- Quantitativas;
- Qualitativas;

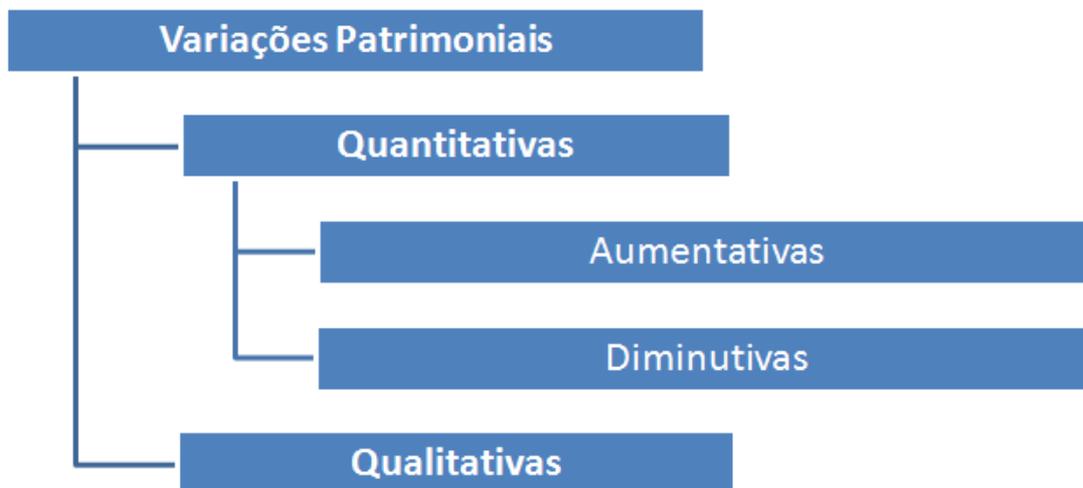
As variações patrimoniais quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em:

- Variações patrimoniais aumentativas – quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);
- Variações patrimoniais diminutivas – quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

As variações patrimoniais qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

Dessa maneira, as variações patrimoniais podem ser representadas pela figura abaixo:



5.1 QUALITATIVAS

5.1.1 CONCEITO

Variações patrimoniais qualitativas são aquelas em que ocorrem permutações de mesmo valor dos elementos do Patrimônio, ou seja, as alterações do Patrimônio que não alteram o valor do Patrimônio Líquido. Como exemplos têm-se a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

5.1.2 RECONHECIMENTO

Os exemplos do item anterior são assim contabilizados:

Aquisição de um carro (empenho, recebimento de nota fiscal e liquidação)

Título da Conta

-
- D Crédito orçamentário disponível
 - C Crédito empenhado a liquidar

Título da Conta

-
- D Disponibilidade por destinação de recursos
 - C Disponibilidade por destinação de recursos comprometida

Título da Conta

-
- D Imobilizado – Veículos (P)
 - C Obrigações em circulação (F)

Variação
patrimonial
qualitativa

Título da Conta

-
- D Crédito empenhado a liquidar
 - C Crédito empenhado liquidado a pagar

Contratação da operação de crédito:

Título da Conta

-
- D Disponível (F)
 - C Obrigações em circulação (P)

Variação
patrimonial
qualitativa

Título da Conta

-
- D Receita orçamentária a realizar
 - C Receita orçamentária realizada

Título da Conta

-
- D Disponibilidade de recursos
 - C Disponibilidade por destinação de recursos

5.2 QUANTITATIVAS (RECEITA E DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL)

5.2.1 CONCEITO

Segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento.

A variação patrimonial aumentativa pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a variação patrimonial aumentativa:

- Variação patrimonial aumentativa pública – aquela auferida por entidade pública.
- Variação patrimonial aumentativa privada – aquela auferida por entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial aumentativa resultante da execução orçamentária – são receitas orçamentárias efetivas arrecadadas, de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplo: receita de tributos.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

- Variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplo: incorporação de bens (doações recebidas).

c) De acordo com as características e peculiaridades das entidades:

- Governamentais – Abrangem tributos e contribuições.

- Empresariais – Tratam de venda de bens e serviços.

- Financeiras – Versam sobre receitas de juros, dividendos, descontos obtidos etc.

- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais recebidas, entre outras.

- Outras Variações Aumentativas – Outras variações patrimoniais aumentativas não classificadas nos grupos anteriores

Analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

A variação patrimonial diminutiva pode ser classificada:

a) Quanto à entidade que apropria a despesa:

- Variação patrimonial diminutiva pública – aquela efetuada por entidade pública.

- Variação patrimonial diminutiva privada – aquela efetuada pela entidade privada.

b) Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial diminutiva resultante da execução orçamentária – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.

- Variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

c) Quanto às ações executadas pelo setor público:

- Pessoal – Trata da remuneração de pessoal do governo e seus encargos.

- Benefícios Sociais – Caracterizados em geral por espécies de transferências com o objetivo de proteger a população ou segmentos dela contra certos riscos sociais.

- Uso de Bens e Serviços – Consistem de serviços, insumos e matérias-primas empregados na produção de bens e serviços acrescidos de mercadorias compradas para revenda menos a

variação líquida de inventários de produtos em elaboração, bens acabados e mercadoria para revenda.

- Operações Financeiras – Tratam de despesas com juros, descontos concedidos, etc.
- Transferências – Incluem doações, subvenções, subsídios, auxílios, transferências intergovernamentais e intragovernamentais concedidas, entre outros.
- Outras Variações Diminutivas – Outras variações patrimoniais diminutivas não classificadas nos grupos anteriores.

Dentro das funções típicas de governo, essas ações se materializam na contraprestação de bens e serviços à comunidade em algumas situações a preços subsidiados e distribuem renda e riqueza por meio de transferências e concessão de benefícios sociais.

O mapeamento dos elementos patrimoniais e das transações típicas de governo serve de ponto de partida conceitual para a construção da estrutura fundamental do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

5.2.2 RECONHECIMENTO

A contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos da ciência contábil, e, como qualquer ramo dessa, deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade da Competência e Oportunidade, além dos demais princípios.

O Princípio da Competência estabelece que as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e o Princípio da Oportunidade dispõe que os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, segundo os princípios contábeis, a variação patrimonial aumentativa deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento, e, analogamente, a variação patrimonial diminutiva deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

Procedendo assim, além de obedecer-se aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, atende-se ao disposto nos artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/64⁵ e no artigo 50, II da LRF, transcritos abaixo:

Lei 4.320/1964:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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.”

⁵ A parte contábil da Lei 4.320/64 pode ser consultada no Anexo III desse manual.

“Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

“Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.”

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

Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:

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

[...]

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;”

A LRF também determina que o Anexo de Metas Fiscais demonstre a real evolução do patrimônio líquido do exercício e dos três anteriores. Para que essa informação seja útil e confiável, também é necessário que os lançamentos observem os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

“**Art. 4º.** A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

[...]

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

[...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

[...]”

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária, conforme os exemplos abaixo:

Exemplo 1: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, deve ser efetuado o seguinte registro contábil:

Título da Conta		Variação patrimonial quantitativa
D	Ativo Circulante – IPTU a Receber (P)	
C	Variação Patrimonial Aumentativa	

Nesse caso, registra-se a débito o reconhecimento do direito e a crédito uma variação patrimonial aumentativa no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que acontecerá futuramente. Assim, quando ocorrer a arrecadação, serão feitos os seguintes registros contábeis:

Título da Conta		Variação patrimonial qualitativa
D	Banco Conta Movimento (F)	
C	Ativo Circulante – IPTU a Receber (P)	

Título da Conta	
D	Receita Orçamentária a Realizar
C	Receita Orçamentária Realizada

Título da Conta	
D	Disponibilidade de Recursos
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos

Nesses lançamentos, o que acontece patrimonialmente é a troca de um direito por caixa, constituindo uma variação patrimonial qualitativa.

Deve-se observar que, quando o reconhecimento do crédito a receber basear-se em estimativas de arrecadação, pode ocorrer:

- excesso de arrecadação, não estando contabilizado o direito referente ao valor em excesso, ocorre um impacto positivo na situação patrimonial no momento da arrecadação; e
- frustração na arrecadação, devendo-se proceder a baixa do direito por ocasião do encerramento do exercício.

Exemplo 2: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de serviços, a receita orçamentária é registrada antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a variação patrimonial aumentativa ocorre em momento posterior à arrecadação da receita orçamentária.

Novamente, o efeito real desses dois lançamentos é uma variação patrimonial qualitativa, pois se registra a entrada antecipada dos valores em contrapartida à obrigação assumida pela entidade em prestar o serviço:

Título da Conta		
D	Banco Conta Movimento (F)	Variação patrimonial qualitativa
C	Receita Antecipada de Serviços (P)	
Título da Conta		
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	
Título da Conta		
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	

Quando o serviço for prestado, ocorrerá o fato gerador da variação patrimonial aumentativa, causando impacto no resultado da entidade pública:

Título da Conta		
D	Receita Antecipada de Serviços (P)	Variação patrimonial quantitativa
C	Variação Patrimonial Aumentativa	

Exemplo 3: reconhecimento da variação patrimonial aumentativa junto com a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária.

Quando ocorrer o recebimento de valores provenientes da venda de serviços concomitantemente com a prestação do serviço, a receita orçamentária é contabilizada junto com a ocorrência do fato gerador:

Título da Conta		
D	Banco Conta Movimento (F)	Variação patrimonial quantitativa
C	Variação Patrimonial Aumentativa	
Título da Conta		
D	Receita Orçamentária a Realizar	
C	Receita Orçamentária Realizada	
Título da Conta		
D	Disponibilidade de Recursos	
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos	

Exemplo 4: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

O 13º salário, a ser pago no final do ano, deve ser provisionado a cada mês trabalhado, ou seja, uma variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida mensalmente, mas o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária só acontecerá no mês do pagamento:

Título da Conta		Variação patrimonial quantitativa
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Obrigações para 13º (P)	

No mês do pagamento, então, haverá o registro da despesa orçamentária.

No empenho da dotação orçamentária:

Título da Conta	
D	Crédito Orçamentário Disponível
C	Crédito Empenhado a Liquidar

Título da Conta	
D	Crédito Empenhado a Liquidar
C	Crédito Empenhado em Liquidação

Título da Conta	
D	Obrigações para 13º (P)
C	Obrigações para 13º (F)

Título da Conta	
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida

Na liquidação:

Título da Conta	
D	Crédito Empenhado em Liquidação
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Saída do recurso financeiro:

Título da Conta	
D	Obrigações para 13º (F)
C	Banco Conta Movimento (F)

Título da Conta	
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada

Título da Conta	
D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	Crédito Empenhado Pago

Caso o crédito orçamentário conste em orçamento de exercício posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, deverá ser utilizada natureza de despesa com elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, em cumprimento à Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 e ao artigo 37 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe:

“**Art. 37.** As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processados na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.”

Exemplo 5: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva após a liquidação da despesa orçamentária.

Quando há uma concessão de suprimento de fundos, a despesa orçamentária é empenhada, liquidada e paga no ato da concessão e só com a prestação de contas do suprido é que há o efetivo registro da variação patrimonial diminutiva.

No empenho da dotação orçamentária:

Título da Conta

D	Crédito Orçamentário Disponível
C	Crédito Empenhado a Liquidar

Título da Conta

D	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida

Na liquidação:

Título da Conta

D	Crédito Empenhado a Liquidar
C	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Saída do recurso financeiro:

Título da Conta

D	Créditos em circulação – Suprido (P)
C	Obrigações em circulação – Suprido (F)

Título da Conta

D	Obrigações em circulação – Suprido (F)
C	Banco Conta Movimento (F)

Título da Conta

D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada

Título da Conta

D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
---	-------------------------------------

C Crédito Empenhado Pago

Na prestação de contas:

Título da Conta		Variação Patrimonial Quantitativa
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Crédito em circulação- suprido (P)	

Exemplo 6: reconhecimento da variação patrimonial diminutiva junto com a liquidação da despesa orçamentária.

Quando ocorrer liquidação da despesa orçamentária concomitantemente com a prestação do serviço, a despesa orçamentária e o fato gerador da variação patrimonial diminutiva são contabilizados juntos:

No empenho da dotação orçamentária:

Título da Conta	
D	Crédito Orçamentário Disponível
C	Crédito Empenhado a Liquidar

Título da Conta	
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida

Liquidação e Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva:

Título da Conta	
D	Crédito Empenhado a Liquidar
C	Crédito Empenhado Liquidado

Título da Conta		Variação Patrimonial Quantitativa
D	Variação Patrimonial Diminutiva	
C	Obrigações em Circulação (F)	

Saída do recurso financeiro:

Título da Conta	
D	Obrigações em Circulação (F)
C	Banco Conta Movimento (F)

Título da Conta	
D	Disponibilidade por Destinação de Recursos Comprometida
C	Disponibilidade por Destinação de Recursos – Utilizada

Título da Conta

D	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	Crédito Empenhado Pago

5.2.3 REALIZAÇÃO DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL

Conforme enunciado pelo Princípio da Competência, considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa:

- I - nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados;
- .II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Da mesma forma, considera-se incorrida a variação patrimonial diminutiva:

- I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

5.3 RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas de um dado período.

Caso o total das variações patrimoniais aumentativas sejam superiores ao total das variações patrimoniais diminutivas, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

6. PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS ESPECÍFICOS

6.1 PROVISÕES

As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tal como contas a pagar e as contas apropriadas por competência, porque há incertezas sobre a oportunidade ou sobre o valor dos desembolsos futuros requeridos para seu pagamento. Contas a pagar são passivos para pagamento de bens e serviços que foram recebidos ou fornecidos e faturados ou formalmente acordados com o fornecedor. Contas apropriadas por competência são passivos para pagamento de bens e serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas não pagos, faturados ou formalmente combinados com o fornecedor, incluindo os valores devidos a empregados, por exemplo as quantias relacionadas ao pagamento de férias.

Uma provisão deve ser reconhecida quando satisfeitas três condições:

- I- entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente, que resulta de um evento passado,
- II- é provável que para pagamento da obrigação seja necessário a saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou serviços potenciais; e
- III- pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida.

O montante reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o montante que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros naquela data.

6.2 REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)

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

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

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.

Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado.

O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (impairment) devem ser registrados em contas de resultado.

6.3 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

A entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência.

A depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

A amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

A exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.

Os bens que sofrem depreciação, amortização ou exaustão são adquiridos por meio de despesas orçamentárias que retratam uma variação patrimonial qualitativa. Assim, na aquisição de um veículo, por exemplo, ocorrem os seguintes lançamentos:

Título da Conta		Variação patrimonial qualitativa
D	Veículos (P)	
C	Obrigações em Circulação (F)	

Verifica-se que no momento de aquisição não ocorre, e não deve de fato ocorrer, nenhum impacto no resultado da entidade, pois esse veículo irá servir a vários ciclos operacionais, não sendo coerente apropriar todo o seu custo em um único período.

Mensalmente, o ente deve apropriar o desgaste desse veículo com o seguinte lançamento:

Título da Conta	
D	Depreciação – Variação Patrimonial Diminutiva
C	Depreciação Acumulada – Conta retificadora do Ativo (P)

Para se entender a técnica da depreciação, é necessário definir alguns conceitos básicos:

- Valor Residual – é o valor pelo qual se espera vender um bem no fim de sua vida útil, com razoável segurança, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

- Vida Útil – é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera retorno de um bem.

As taxas anuais de depreciação a serem aplicadas no setor público ainda não foram definidas. Atualmente existem taxas definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, visando à apuração do lucro para as empresas privadas, pois a depreciação tem impacto direto nessa apuração.

Como para o setor público ainda não foi feito estudo para definir os percentuais e estimativa de vida útil a serem aplicados, os entes que desejarem podem depreciar os seus bens utilizando essas taxas definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A relação dos bens objeto de depreciação, o prazo de vida útil e as taxas anuais podem ser consultados na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Existem vários métodos de cálculos de depreciação, porém, o mais utilizado é o Método Linear ou de quotas constantes, abaixo descrito:

Método Linear ou de quotas constantes – é o método que distribui o custo do bem em função exclusiva do tempo de acordo com a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{n}^\circ \text{ de períodos de vida útil}}$$

Outros métodos de depreciação são o de saldos decrescentes, unidades produzidas e o de horas trabalhadas.

Alguns critérios devem ser observados ao registrar a depreciação:

- A depreciação deve ser divulgada em Notas Explicativas para cada classe do Imobilizado nas Demonstrações Contábeis, esclarecendo o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada;
- O valor residual e a vida útil de um bem devem ser revisados no final de cada exercício, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores; e
- A depreciação deve ser reconhecida até que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Vale ressaltar que não se depreciam bens em estoque, que ainda não entraram em uso, porém, a depreciação não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou for retirado temporariamente de operação.

6.5 SISTEMA DE CUSTOS

O sistema de custos na administração pública está previsto no artigo 99 da Lei nº 4.320/1964, porém de forma restrita aos serviços públicos industriais, conforme abaixo:

“Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

O Decreto-Lei nº 200/1967, estendeu para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar os resultados de gestão:

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS ESPECÍFICOS

O parágrafo 3º do artigo 50 da LRF estabeleceu que a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para apuração de custos é importante conhecer a diferença entre os seguintes conceitos:

- **Gasto:** compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício para a entidade, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;

- **Custo:** é o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens e serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual o bem ou serviço foi adquirido, como o incorrido no processo interno da entidade para prestação serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno;

- **Despesa:** é o sacrifício que não mais trará benefícios futuros. Bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas; e

- **Perda:** Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária, que não visa à obtenção de receita.

No controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é crescente a necessidade de a administração pública possuir sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo.

Um dos possíveis critérios para a apuração de custos, além de atividades e tarefas pode ser a utilização dos parâmetros da classificação orçamentária:

- 1 – Classificação Institucional – Apuração de Custos por Departamento (Órgão);
- 2 – Classificação Funcional – Apuração de Custos por Função ou Subfunção; e
- 3 – Classificação Programática – Apuração de Custos por Programa.

Tal escolha decorre do fato da classificação orçamentária da despesa refletir o equivalente financeiro de um plano de ação do governo, possibilitando avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial, segundo os conceitos constitucionais da eficiência e eficácia.

Para viabilizar a implantação de sistema de custos, o ente deve ainda, efetuar os registros contábeis observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de modo que a haja a correta contabilização da variação patrimonial diminutiva, possibilitando identificar o momento exato em que afetam o resultado.

Outro ponto que deve ser analisado na implantação do Sistema de Custos é o caso da apuração da parcela de custos conjuntos a ser atribuída a cada um dos programas, ou seja, quando um custo é comum a dois ou mais programas, por exemplo, é necessária a utilização de algum critério de rateio para efetuar a alocação do custo a cada programa.

6.5.1 CUSTOS DE FABRICAÇÃO

Os Custos de fabricação dividem-se em três categorias:

Materiais diretos – são aqueles que se tornam parte integrante do produto acabado e que podem ser relacionados a ele, ou seja, matéria-prima e embalagens;

Mão-de-obra direta – é o termo utilizado para indicar os custos com mão-de-obra que foi utilizada no produto da organização;

Custo indireto de fabricação – abrange custos que não podem ser relacionados diretamente com o produto da organização, como por exemplo, a energia elétrica consumida na produção do produto.

6.5.2 COMPORTAMENTO DE UM CUSTO

O custo pode se comportar de duas maneiras:

Custo variável – é aquele que varia diretamente com o número de produtos produzidos, como por exemplo, a matéria-prima utilizada;

Custo fixo – é aquele que não varia com a quantidade de números produzidos, como o aluguel do estabelecimento de produção.

6.5.3 FORMAS DE CUSTEIO

6.5.3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custeio onde todos os custos de fabricação, fixos e variáveis, são apropriados às unidades do produto. As formas mais conhecidas desse são os Custeios por processo e por ordem de produção.

6.5.3.1.1 CUSTEIO POR PROCESSO

Custeio onde os custos de um período inteiro (dias, semanas, meses ou anos) de um são divididos pelo número total de produtos fabricados para se achar o custo unitário de cada produto. Utilizado quando se produz um único produto.

6.5.3.1.2 CUSTEIO POR ORDEM DE PRODUÇÃO

Custeio utilizado quando produtos diferentes são fabricados. Escolhe-se um critério de rateio, como por exemplo hora-trabalhada, e apropria-se o custo utilizando esse critério. Ou seja, nesse caso, caso haja a fabricação de dois produtos, sendo que o primeiro ocupe 70% da horas trabalhadas pela mão-de-obra e o segundo 30%, o primeiro receberá 70% dos custos indiretos de fabricação e o segundo receberá os 30% restantes.

6.5.3.2 *CUSTEIO VARIÁVEL*

Custeio onde somente os custos de produção variáveis são considerados custos dos produtos. Isso abrange os materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação variáveis. Os custos fixos são considerados despesas do período.

Utilizando-se esse custeio, pode-se calcular a Margem de Contribuição de cada produto deduzindo os custos variáveis do preço de venda. O resultado é quanto sobra para os custos fixos e o lucro. O conceito de Margem de Contribuição é importante para a tomada de decisão.

6.5.3.3 *CUSTEIO ABC (CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES)*

Custeio onde procura-se levar em contas todos e apenas os fatores, fabris ou não, que são realmente partes do custo de produção. Apesar de exigir mais esforço, tem um resultado mais próximo do custo real que outras formas de custeio.

ANEXO I – RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07

RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07

DE 29 DE NOVEMBRO DE 2007

APROVA O APÊNDICE II DA RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93 SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,
CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente do Conselho

ANEXO

APÊNDICE II DA RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93

INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos - item essencial das prestações de contas dos gestores públicos - devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

1. INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A

PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO.

1.1. O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

1.1.1. O enunciado do Princípio da Entidade

"Art. 4º – O Princípio da ENTIDADE, reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil".

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a dele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

1.2. O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE.

1.2.1. O enunciado do Princípio da Continuidade

"Art. 5º – A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º – A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE, tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º – A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado".

Perspectivas do Setor Público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

1.3. O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

1.3.1. O enunciado do Princípio da Oportunidade

"Art. 6º – O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão".

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

1.4. O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

1.4.1. O enunciado do Princípio do Registro pelo Valor Original

"Art. 7º – Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos".

Perspectivas do Setor Público

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada - a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de

saída- a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

1.5. O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

1.5.1. O enunciado do Princípio da Atualização Monetária

"Art. 8º – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período".

Perspectivas do Setor Público

Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.

1.6. O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

1.6.1. O enunciado do Princípio da Competência

"Art. 9º – As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º – O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º – O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º – As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

- II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;
- IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º – Consideram-se incorridas as despesas:

- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo.
- III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo".

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas na ocorrência.

1.7. O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

1.7.1. O enunciado do Princípio da Prudência

"Art. 10 – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º – O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º – Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º – A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".

Perspectivas do Setor Público

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de

inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Publicada no Diário Oficial da União de 05 de dezembro de 2007.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Campo de Aplicação o espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, prestação de contas, decorrentes de variações patrimoniais em entidades que movimentam, aplicam ou guardam recursos e patrimônio público.

Entidade do Setor Público qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, com autonomia patrimonial, sujeita a controle, quando realizar atividade que tenha finalidade pública.

Instrumentalização do Controle Social o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônios públicos pelos diversos gestores públicos.

Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle e prestação de contas previstos nos instrumentos de repasse de recursos e patrimônios públicos que propiciem o controle social.

Patrimônio Público o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pela entidade do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

Projetos e ações de fins ideais todos os esforços para movimentar e gerir recursos e patrimônio destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social.

Recurso Público o fluxo de riqueza, oriundo ou gerido por entidades do setor público, destinado ao pagamento de bens adquiridos e serviços consumidos e sujeito a prestação de contas.

Setor Público o espaço social onde se inscrevem todas as entidades, sejam elas pessoas físicas;

pessoas jurídicas com ou sem fins lucrativos; órgãos governamentais; organizações não governamentais; organizações sindicais; organizações sociais em geral; e outras que atuam desenvolvendo políticas públicas em associação, ou não, com órgãos governamentais e que, em razão disso, recebem, guardam, movimentam e aplicam recursos ou patrimônio público.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

5. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

6. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões e à instrumentalização do controle social.

CAMPO DE APLICAÇÃO

7. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

8. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- a) integralmente, pelo menos, as entidades governamentais, inseridas nos orçamentos fiscal e de seguridade social; os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- b) parcialmente, no que couber, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

UNIDADE CONTÁBIL

9. Unidade Contábil é a soma, agregação ou divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

10. O conceito de Unidade Contábil é aplicável nas seguintes situações:

- a) registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, bem como de evidenciação para os usuários da Contabilidade e instrumentalização do controle social;
- b) unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;
- c) consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

11. Unidade Contábil é classificada em:

- a) Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público;
- b) Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- c) Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- d) Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

NBC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema contábil.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Circulante o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.

Conversibilidade a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Exigibilidade a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Não Circulante o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

Unidade Contábil a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

PATRIMÔNIO PÚBLICO

3. Patrimônio público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pela entidade do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

4. O patrimônio público é estruturado em três grupos:

a) Ativo – compreende as disponibilidades, os bens e os direitos, tangíveis e intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;

b) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;

c) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

5. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

6. Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

a) estarem disponíveis para realização imediata;

b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

7. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.
8. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:
 - a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;
 - b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.
9. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

SISTEMA CONTÁBIL

10. O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

11. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros;
- c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público;
- d) Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos;
- e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

13. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- d) avaliação dos riscos e das contingências.

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Avaliação de desempenho a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.

Planejamento o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

ESCOPO DE EVIDENCIAÇÃO

3. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

4. A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise:

- a) a coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos;
- b) a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

5. As informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas.

6. Na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e o seu respectivo impacto.

NBC T 16.4 – TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

Transações no setor público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade.

NATUREZA DAS TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO E SEUS REFLEXOS NO PATRIMÔNIO PÚBLICO

3. De acordo com as características das transações no setor público e os seus reflexos no patrimônio público, estas podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

- a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- b) administrativa – corresponde às transações originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

4. As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

5. As variações patrimoniais que afetem para mais ou para menos o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.

6. Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado.

7. As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas.

8. Entende-se como variações quantitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

9. Entende-se como variações qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

TRANSAÇÕES QUE ENVOLVEM VALORES DE TERCEIROS

10. Transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.

11. As transações que envolvem valores de terceiros devem ser demonstradas de forma segregada.

NBC T 16.5 – REGISTRO CONTÁBIL

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Documento de suporte qualquer meio, físico ou eletrônico, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil.

FORMALIDADES DO REGISTRO CONTÁBIL

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

4. São características do registro e da informação contábil no setor público:

a) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

b) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

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

d) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários desenvolvam conhecimento razoável do ambiente de atuação das entidades do setor público e a disposição de analisar essas informações com razoável diligência. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que pudessem não ser compreendidas pelos usuários.

e) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que as informações fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

f) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

g) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem estar disponíveis para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

h) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

i) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

j) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar um interesse específico e que não seja de interesse particular de determinado agente ou entidade.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

k) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes dá origem.

l) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

m) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas partes do fato gerador.

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

a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a qual pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de modo a possibilitar os registros de valores efetivos e potenciais e a integração dos subsistemas;

b) a enunciação das funções atribuídas a cada uma das contas;

c) o funcionamento das contas;

d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;

e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;

f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

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

7. Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além da inscrição gráfica, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando-se-lhe a taxa de câmbio oficial na data da transação.

8. O Livro Diário e o Livro Razão constituem fontes de informações contábeis permanentes e neles são registradas as transações que afetem ou possam vir a afetar a situação patrimonial.

9. O Livro Diário e o Livro Razão devem ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle, na unidade contábil, no prazo estabelecido em legislação específica.

10. Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a discriminação constante em documentação de suporte, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

11. Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

12. Os registros realizados extemporaneamente devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

13. São elementos essenciais do registro contábil:

a) a data da ocorrência da transação;

b) a conta debitada;

c) a conta creditada;

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

13. O registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação.

14. Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem ser registrados nas contas de compensação.

SEGURANÇA DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

15. As entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos.

16. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, em observância à NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

RECONHECIMENTO E BASES DE MENSURAÇÃO OU AVALIAÇÃO APLICÁVEIS

17. O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

18. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

19. Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

20. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

21. Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.

22. A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

23. O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

24. Na ausência de norma contábil específica, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

NBC T 16.6 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Demonstração contábil a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Designações genéricas as expressões que não possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, tais como “diversas contas” ou “contas correntes”.

Versões simplificadas os modelos de demonstrações contábeis elaborados em formato reduzido, objetivando complementar o processo de comunicação contábil.

Conversibilidade a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Exigibilidade a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Método direto o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

- a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;
- b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;
- c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

3. As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Balanço Orçamentário;
- c) Balanço Financeiro;
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f) Demonstração do Resultado Econômico.

4. As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.
5. As demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
6. As demonstrações contábeis devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
7. As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.
8. Nas demonstrações contábeis, as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.
9. Para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão.
10. Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11. A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:
 - a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
 - b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
 - c) disposição em local público de livre acesso e por prazo determinado;
 - d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

BALANÇO PATRIMONIAL

12. O Balanço Patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade do setor público e está estruturado em:
 - a) Ativo – compreende as disponibilidades, os bens e os direitos, tangíveis e intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
 - b) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
 - c) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
 - d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam afetar o patrimônio.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

13. No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

14. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

15. Os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) estarem disponíveis para realização imediata;
- b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

16. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

17. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- a) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;
- b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

18. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

19. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

20. O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário e discrimina:

- a) as receitas por fonte;
- b) as despesas por grupo de natureza.

21. O Balanço Orçamentário é acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

22. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

BALANÇO FINANCEIRO

23. O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso.
- b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- c) os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- d) as interferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;
- e) o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

24. A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, a vinculação nas áreas de saúde, educação, assistência e previdência social e segurança.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

25. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações qualitativas e quantitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

26. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

27. As variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

28. Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

- a) variações orçamentárias por categoria econômica;
- b) mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

29. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

30. A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

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

- a) das operações;
- b) dos investimentos; e
- c) dos financiamentos.

32. O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

33. O fluxo de caixa 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.

34. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

35. A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

36. A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- c) resultado econômico apurado.

37. A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

38. Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

NOTAS EXPLICATIVAS

39. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

40. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

41. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

NBC T 16.7 – CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

2. A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

DEFINIÇÕES

3. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Consolidação de balanços o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Dependência orçamentária quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária.

Dependência regimental quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente esteja regimentalmente vinculada a outra entidade.

Relação de dependência a que ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público.

Unidade Contábil Consolidada a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis originárias.

PROCEDIMENTOS PARA CONSOLIDAÇÃO

4. No processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público.

5. As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação.

6. Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.

7. As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data.

8. Nos casos de consolidação de demonstrações contábeis com datas diferentes de no máximo 3 meses, devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas.

9. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- b) procedimentos adotados na consolidação;
- c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- e) eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

ABRANGÊNCIA

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- a) a preservação do patrimônio público;
- b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

CLASSIFICAÇÃO

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

ESTRUTURA E COMPONENTES

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento da administração e dos recursos da entidade do setor público para o alcance das finalidades do controle interno.

7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como serão gerenciados;
- c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.

10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;

b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a *posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e assegurar a realização de todos os objetivos de controle interno.

NBC T 16.9 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Amortização a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor depreciável, amortizável e exaurível o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

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

Vida útil econômica o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício.
5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.
6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.
7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.
8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.
9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:
 - 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.
10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.
11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.
12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:
 - a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
 - b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
 - c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
 - d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.
14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:
 - a) o método das quotas constantes: neste método, a taxa de depreciação, amortização ou exaustão é obtida pelo quociente entre o valor a ser depreciado, amortizado ou exaurido e o tempo de vida útil econômica do ativo;
 - b) o método das somas dos dígitos: neste método, a taxa de depreciação, amortização ou exaustão é obtida da seguinte forma:

- i. somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil econômica do ativo;
 - ii. multiplica-se o valor a ser depreciado, amortizado ou exaurido, a cada ano, pela fração cujo denominador é o resultado obtido na alínea “i” deste item, e o numerador, para o 1º ano, é o tempo de vida útil econômica estimado (n); para o 2º ano, n-1; para o 3º ano, n-2; e assim sucessivamente até o último ano.
- c) o método das unidades produzidas: neste método, a taxa de depreciação, amortização ou exaustão é o resultado do quociente entre o número de unidades produzidas no período e o número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil econômica do ativo.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no valor das construções segregado do valor dos terrenos.

DIVULGAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

NBC T 16.10 – AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Avaliação a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidência dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais da investida, desde que não signifique um controle conjunto sobre essas políticas.

Mensuração a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses forem superiores ao valor contábil.

Redução ao valor recuperável (impairment) o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor contábil.

Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

Valor de aquisição a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

Valor de mercado ou valor justo (*fair value*) o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo entre partes conhecidas ou interessadas que atuam em condições independentes e isentas.

Valor líquido contábil o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

3. A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios relacionadas nos itens 4 a 40 desta Norma.

DISPONIBILIDADES

4. As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no Balanço Patrimonial ao câmbio vigente na data de sua elaboração.

5. As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

6. As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de variação.

CRÉDITOS E DÍVIDAS

7. Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

8. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

9. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixados são ajustados a valor presente.

10. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

11. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de variação.

ESTOQUES

12. Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.

13. Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.

14. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção dos estoques for superior ao valor de mercado, deve ser ajustado ao valor de mercado.
15. O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado.
16. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.
17. Os resíduos e os refugos devem ser valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.
18. Relativamente às situações previstas dos itens 15 a 18 desta Norma, as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de variação.
19. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas às seguintes condições:
 - a) que a atividade seja primária;
 - b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

INVESTIMENTOS PERMANENTES

20. As participações em empresas e em consórcios públicos sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.
21. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.
22. Os ajustes apurados são contabilizados em contas de variação.

IMOBILIZADO

23. O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.
24. Quando os respectivos elementos tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
25. Em regra, o reconhecimento inicial do ativo imobilizado deve ser contabilizado com base em seu valor de aquisição ou construção, deduzido da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).
26. Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos legais.
27. Devem ser evidenciados em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

ANEXO II - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

28. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, adicionados aos originalmente avaliados. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

29. No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem, salvo se existir valor diferente fixado no instrumento que autorizou a transferência.

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

31. A valorização dos bens de uso comum deve ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição, de produção ou de construção.

INTANGÍVEL

32. Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

33. Devem ser evidenciados em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

34. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, adicionados ao originalmente avaliados. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

DIFERIDO

35. As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, classificados como ativo diferido, são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

36. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- 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.

37. 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.

38. Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado.

39. O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

40. Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado.

ANEXO III – PARTE CONTÁBIL DA LEI 4.320/64

TÍTULO IX Da Contabilidade

CAPÍTULO I Disposições Gerais

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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.

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

CAPÍTULO II Da Contabilidade Orçamentária e Financeira

Art. 90. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

- I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II - os serviços da dívida a pagar;
- III - os depósitos;
- IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

CAPÍTULO III

Da Contabilidade Patrimonial e Industrial

Art. 94. Haverá 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.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 98. A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos. ([Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964](#))

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

CAPÍTULO IV

Dos Balanços

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

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

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

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

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

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

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

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

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

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

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

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

- I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

ANEXO IV – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

Demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas. Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as mutações nos elementos do balanço patrimonial; assim sendo, esta Estrutura Conceitual não identifica nenhum elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

Posição Patrimonial e Financeira

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- (a) *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- (c) *Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Assim, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem aos critérios de reconhecimento. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou deixem a entidade deve ser suficientemente certa para que seja atendido o critério de probabilidade, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento financeiro dá origem a itens que satisfazem a definição de um ativo e um passivo e, portanto, são reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.

Balanços patrimoniais elaborados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos devem incluir como ativo ou passivo itens que satisfaçam a essas definições.

ANEXO IV – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

Ativos

O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial poderá ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Poderá também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou poderá ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

A entidade geralmente usa os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes. Tendo em vista que essas mercadorias ou serviços podem atender aos seus desejos ou necessidades, os clientes se dispõem a pagar por eles e contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade.

Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros ativos;
- (c) usado para liquidar um passivo; ou
- (d) distribuído aos proprietários da entidade.

Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e direitos autorais, por exemplo, são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.

Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento é um ativo, desde que a entidade controle os benefícios econômicos provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma entidade controlar os benefícios econômicos normalmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode satisfazer a definição de um ativo mesmo quando não há controle legal. Por exemplo, o *know-how* obtido por meio de uma atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer a definição de ativo quando, mantendo o *know-how* em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.

Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos; por exemplo: um imóvel recebido do governo como parte de um programa para fomentar o crescimento econômico da região onde se localiza a entidade ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar, por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.

Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si. Assim, o fato de uma entidade ter incorrido num gasto pode fornecer evidência da sua busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Da mesma forma, a ausência de um gasto não impede que um item satisfaça a definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial; por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

Passivos

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira eqüitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois que expirou o período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.

Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é recebido ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade significativa, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em dinheiro;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultam em contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Ou uma entidade pode ter a necessidade de reconhecer como passivo futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes; nesse caso, a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.

Alguns passivos somente podem ser mensurados com o emprego de um elevado grau de estimativa. No Brasil esses passivos são descritos como provisões. A definição de passivo, constante do item 49, tem um enfoque amplo e assim, se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu valor tenha que ser estimado. Exemplos incluem provisões por pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

Patrimônio Líquido

Embora o patrimônio líquido seja definido no item 49 como um valor residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de apropriações de lucros e reservas para manutenção do capital podem ser demonstrados

ANEXO IV – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

separadamente. Tais classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital.

A constituição de reservas é, às vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o valor de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.

O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cuja estrutura legal e regulamentar pode ser diferente daquela aplicável às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, ou nenhuma, sobre a distribuição aos proprietários ou outros beneficiários de importâncias incluídas no patrimônio líquido. Independentemente desses fatos, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos desta Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

Desempenho

O resultado é frequentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis.

Receitas e despesas são definidas como segue:

- (a) *Receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e
- (b) *Despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado.

As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

Despesas

A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

ANEXO IV – ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não-correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

ANEXO V – RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.

Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

- (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
- (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

O interrelacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de um determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro

O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a ser recebidos ou entregues pela entidade. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas. Por exemplo, quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo. Para uma grande quantidade de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como uma despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

Confiabilidade da Mensuração

O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deverá ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 83, poderá qualificar-se para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

ANEXO V – RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO CPC

Um item que possui as características de ativo, passivo, receita ou despesa, mas não atende aos critérios para reconhecimento, pode, entretanto, requerer divulgação nas notas e material explicativos ou em demonstrações suplementares. Isso será apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Reconhecimento de Ativos

Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, após o período contábil corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um ativo.

Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, poderão qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.

Reconhecimento de Receitas

A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.

Os procedimentos normalmente adotados na prática para reconhecimento da receita, como por exemplo o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de Despesas

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

Uma despesa é reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.

Uma despesa é também reconhecida na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo, como no caso de um passivo decorrente de garantia de produto.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

Diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o seguinte:

- (a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.

ANEXO V – RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO DO
CPC

(b) *Custo corrente*. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

(c) *Valor realizável (valor de realização ou de liquidação)*. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.

(d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Além disso, em algumas circunstâncias entidades usam a base de custo corrente como uma resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

ÍNDICE REMISSIVO

A	
Ágio	30, 88
Amortização	11, 19, 25, 28, 29, 43, 66, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 78, 79, 88
Anexo de metas fiscais	35
Ativo	16, 52
Conceito	18
Avaliação patrimonial	24
B	
Balanço financeiro	65
Balanço orçamentário	65
Balanço patrimonial	19, 25, 26, 42, 63, 64, 73, 75, 78, 79
C	
Classificação funcional	45
Classificação institucional	45
Classificação programática	45
Competência	16, 34, 51, 88
Conselho federal de contabilidade	12, 23
CPC	18, 80, 86
Créditos e obrigações	
Avaliação e mensuração	26
Custo	45, 67, 88, 89
Custos...	11, 26, 27, 35, 44, 45, 57, 58, 61, 67, 75, 77, 78, 81
D	
Déficit patrimonial	41
Demonstração do resultado	
econômico	66
Demonstração dos fluxos de caixa	. 66
Depreciação	11, 25, 28, 29, 33, 43, 44, 70, 71, 72, 73, 74, 84, 88
Despesa	
Sob o enfoque patrimonial	23
Despesa	45
Despesa orçamentária	.23, 38, 39, 40, 63, 65, 79
<i>Despesas</i>	26, 39, 83, 84, 87
Despesas de exercícios anteriores	..39
Disponibilidades	25, 73
Avaliação e mensuração	25
E	
Estoques	26, 73
Avaliação e mensuração	26
Exaustão	11, 25, 28, 43, 70, 71, 72, 73, 74
F	
Frustração na arrecadação	36
G	
Gasto	45
<i>Goodwill</i>	30
I	
Imobilizado	28, 74
Avaliação e mensuração	28
Impairment ..	25, 29, 43, 72, 74, 75, 76
Influência significativa	24
Intangível	29, 75
Avaliação e mensuração	29
Investimentos permanentes27, 74
Avaliação e mensuração	27
L	
Lei 4.320/64	77
LRF	34, 35, 45
M	
Mensuração	24
Método da equivalência patrimonial	
.....	27
<i>Método do custo</i>	28
Método linear	44

N

Nbc t 16 54, 56, 57, 58, 59, 63, 67, 68,
70, 72
Normas brasileiras de contabilidade
..... 12, 13, 50, 54, 59
Normas brasileiras de contabilidade
aplicadas ao setor público 54
Notas explicativas 44

O

Oportunidade 13, 34, 49

P

Passivo 16, 52
 Conceito.....19
Patrimônio líquido
 Conceito.....22
Patrimônio público 18, 56, 59
Perda..... 45
Plano de contas aplicado ao setor
 público 34
Princípio da atualização monetária 14,
 51
Princípio da competência 15
Princípio da continuidade 12, 49
Princípio da entidade 12
Princípio da oportunidade 13
Princípio da prudência 16
Princípio do registro pelo valor
 original 13
Princípios fundamentais da
 contabilidade 12
Princípios fundamentais de
 contabilidade 12, 16, 34, 35, 45, 48,
 55, 59, 61
Provisões 26, 42, 56, 64, 73, 82
Prudência 52

R

Reavaliação 24
Reavaliação 42, 75
Receita

 Sob o enfoque patrimonial 23
Receita orçamentária36, 37, 40, 65
Receitas23
Receitas83, 84, 87
Redução ao valor recuperável25
Redução ao valor recuperável...42, 75
Resolução cfc nº 1111/0748
Restos a pagar39, 79
Resultado patrimonial.....41

S

Superávit patrimonial.....41
Suprimento de fundos.....39

V

Valor bruto contábil:25
Valor da reavaliação25
Valor da redução do ativo a valor
 recuperável 25
Valor de aquisição25
Valor de mercado25
Valor em uso25
Valor justo (fair value)25
Valor líquido contábil25
Valor realizável líquido25
Valor recuperável25, 73
Valor residual43
Variação patrimonial aumentativa 23,
 27, 32, 36, 37
Variação patrimonial aumentativa
 Independente da execução orçamentária
 33
 Resultante da execução orçamentária... 33
Variação patrimonial diminutiva....23,
 33, 38, 39, 40, 41, 43, 45, 75
Variação patrimonial diminutiva
 Independente da execução orçamentária
 33
 Resultante da execução orçamentária... 33
Variações patrimoniais.....30, 59, 66
Variações patrimoniais aumentativas
 30
Variações patrimoniais diminutivas 30

Variações patrimoniais qualitativas 31

Vida Útil43