

Curso de Contabilidade Pública



NOME DO CURSO: Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é uma ramificação especializada da ciência contábil dedicada ao estudo, registro e controle dos atos e fatos administrativos da gestão pública. Este curso abrange de forma abrangente as normas técnicas, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, as demonstrações contábeis e a execução orçamentária e financeira dos entes federativos. Compreender esses mecanismos é essencial para garantir a transparência, a governança e o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios, estados e na União. Desenvolva competências avançadas para atuar com auditoria, controladoria, planejamento e fiscalização do patrimônio público com rigor técnico e conformidade legal. #ContabilidadePública #OrçamentoPúblico #DireitoFinanceiro #CASP #PCASP #LRF #GestãoPública #FinançasPúblicas #AuditoriaGovernamental #ContabilidadeGovernamental

O QUE VOCÊ VAI APRENDER:

- Fundamentos teóricos e normativos da contabilidade aplicada ao setor público
- Mecanismos de elaboração, execução e acompanhamento do orçamento público
- Estruturação e operacionalização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- Registros patrimoniais, depreciação, reavaliação e exaustão de bens públicos

- Elaboração e análise das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- Aplicação prática das diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal no planejamento
- Procedimentos de consolidação de contas públicas e prestação de contas governamental
- Métodos de auditoria, controle interno e controle externo na administração pública

PÚBLICO-ALVO:

- Contadores, auditores e analistas que atuam ou pretendem atuar no setor público
- Servidores públicos e gestores responsáveis pela administração orçamentária e financeira
- Consultores e assessores técnicos de órgãos governamentais e autarquias
- Estudantes e pesquisadores das áreas de Ciências Contábeis, Administração e Direito

Módulo 1: Introdução e Normas da Contabilidade Pública

Aula 1.1: Conceito e Objeto da Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada ao setor público representa o ramo da ciência contábil encarregado de capturar, registrar, mensurar e evidenciar os fenômenos patrimoniais decorrentes das atividades operacionais, orçamentárias e financeiras praticadas pelas entidades governamentais. O seu objeto principal reside na verificação contínua das variações havidas no patrimônio público, o qual pertence à coletividade e é gerido

sob a égide dos princípios constitucionais da legalidade, impersonalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O diferencial analítico dessa área em relação ao setor privado centra-se no fato de que as transações não visam à obtenção de lucros operacionais, mas sim à otimização da prestação de serviços à população e à manutenção da sustentabilidade socioeconômica do Estado no longo prazo.

A operacionalização técnica exige o entendimento dos subsistemas contábeis que integram as informações de natureza orçamentária, patrimonial e financeira. O profissional contábil atua diretamente no monitoramento de atos e fatos administrativos, garantindo que cada autorização de gasto público tenha suporte legal e disponibilidade de caixa adequada. Erros recorrentes na identificação do objeto patrimonial ocorrem ao confundir o controle de fluxos de caixa com a efetiva variação patrimonial qualitativa e quantitativa, o que prejudica a transparência das contas públicas perante os órgãos de controle externo. O alinhamento das rotinas aos manuais aplicados garante a fidedignidade dos relatórios e fortalece as estruturas de governança dentro dos órgãos governamentais.

Aula 1.2: Estrutura do Setor Público e Entidades Abrangidas

A administração pública no Brasil possui uma organização dualista dividida em administração direta e administração indireta, abrangendo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público e das Defensorias Públicas nos três níveis de federação. A administração direta engloba os órgãos integrantes da estrutura central dos Ministérios, Secretarias e suas repartições descentralizadas que não possuem personalidade jurídica própria. Por outro lado, a administração indireta compreende as autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista. A identificação exata da natureza jurídica de cada entidade determina o conjunto normativo aplicável à sua

escrituração contábil e as obrigações acessórias devidas aos órgãos fiscalizadores.

As normas de contabilidade pública aplicam-se obrigatoriamente às entidades da administração direta, autarquias e fundações mantidas pelo poder público, enquanto as empresas estatais dependentes também submetem-se aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A falha no enquadramento adequado de uma entidade estatal pode levar à omissão de demonstrativos consolidados ou à utilização inadequada do plano de contas, gerando inconsistências no balanço consolidado da esfera governamental correspondente. Boas práticas exigem o mapeamento estruturado da natureza de cada unidade gestora e o estabelecimento de fluxos de informação padronizados entre a contabilidade centralizada e os setores executores.

Aula 1.3: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

A convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais editados pela International Federation of Accountants exigiu uma reformulação profunda conduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público. Essa harmonização visa aumentar a comparabilidade internacional das demonstrações contábeis e assegurar o reconhecimento pleno dos haveres e deveres governamentais sob a ótica da competência patrimonial. A estrutura conceitual das normas estabelece a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade como atributos qualitativos fundamentais da informação contábil, balizando todo o processo do registro à evidenciação.

A implementação prática dessas diretrizes exige a superação do antigo viés puramente orçamentário que historicamente caracterizou a contabilidade governamental no país. A equipe técnica deve dominar a aplicação de critérios de mensuração como custo histórico, valor justo, valor líquido de realização e valor de reavaliação para ativos e passivos. Um erro comum nos departamentos de contabilidade reside na manutenção de rotinas ultrapassadas que ignoram os lançamentos patrimoniais em virtude da ausência de liquidação orçamentária prévia. A observância rigorosa das normas técnicas garante a integridade dos saldos contábeis, prevenindo ressalvas nos pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas e elevando a maturidade institucional do órgão.

Aula 1.4: Princípios de Contabilidade sob a Ótica Governamental

Os princípios de contabilidade constituem as premissas conceituais estruturantes que fundamentam os procedimentos de escrituração, mensuração e divulgação das informações patrimoniais no âmbito das entidades públicas. Entre eles, destaca-se o princípio da continuidade, que pressupõe que a entidade governamental continuará em operação por tempo indeterminado para cumprir suas finalidades institucionais, alterando a forma como os ativos e passivos de longo prazo são avaliados. O princípio da oportunidade exige a apreensão e o registro dos fatos contábeis no momento em que ocorrem, sem atrasos, independentemente do recebimento ou pagamento financeiro, garantindo que as demonstrações reflitam a real situação da gestão patrimonial no período de referência.

No contexto governamental, o princípio da competência contábil atua de forma concomitante ao regime orçamentário fixado pela legislação federal vigente, exigindo a dupla interpretação das transações pelo contador público. As receitas e despesas sob o aspecto patrimonial são

reconhecidas nos períodos a que se referem, promovendo a confrontação adequada entre os custos dos serviços prestados e as variações no patrimônio líquido do ente. Desconsiderar a aplicação do regime de competência patrimonial gera maquiagem nas contas públicas e distorce o cálculo dos custos dos programas de governo. A boa prática contábil impõe a segregação rigorosa entre o fluxo de caixa derivado da arrecadação orçamentária e os fatos geradores de direitos e obrigações patrimoniais.

Aula 1.5: Legislação Aplicada e Marco Regulatório

O arcabouço normativo que rege a contabilidade pública brasileira é composto por uma hierarquia de leis, resoluções e portarias técnicas de cumprimento cogente por todas as esferas federativas. A base legal fundamental assenta-se na Constituição Federal de 1988, que estabelece as diretrizes para as leis de orçamento e a fiscalização financeira e orçamentária. Adicionalmente, a Lei Federal número quatro mil trezentos e trinta e quatro de 1964 fixa as estatísticas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, ao passo que a Lei Complementar número cento e um de 2000 introduz padrões de responsabilidade na gestão fiscal. Esse arcabouço é complementado periodicamente pelas portarias conjuntas da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério do Planejamento.

O profissional atuante no setor público precisa constantemente correlacionar o regramento legal com as instruções normativas emitidas pelos órgãos de controle externo locais, como os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais. A inobservância do alinhamento entre o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e as portarias fiscais pode acarretar sanções pessoais ao ordenador de despesas e ao contador responsável técnico pela escrituração. A falha recorrente decorre do

desconhecimento das atualizações do manual técnico editado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, resultando na utilização de codificações contábeis descontinuadas. O estabelecimento de um plano de atualização profissional continuada dentro das controladorias públicas é indispensável para mitigar riscos de desconformidade normativa.

Módulo 2: O Orçamento Público e o Ciclo Orçamentário

Aula 2.1: Conceito e Natureza Jurídica do Orçamento Público

O orçamento público consolida o instrumento legal e de planejamento por meio do qual o Poder Executivo estimas as receitas que pretende arrecadar e fixa os limites para as despesas que serão realizadas no exercício financeiro. Sob o prisma jurídico, a lei orçamentária anual possui a natureza de uma lei ordinária especial e temporária, cuja eficácia restringe-se ao período de um ano coincidente com o ano civil no ordenamento brasileiro. Do ponto de vista econômico e administrativo, o orçamento atua como a expressão financeira do plano de ação do governo, operacionalizando as políticas públicas prioritárias e viabilizando a alocação de recursos escassos em favor das demandas coletivas fundamentais.

A caracterização do orçamento como lei autorizativa e não impositiva na tradição jurídica nacional tem sofrido modificações graduais com a introdução de mecanismos de execução obrigatória para determinadas emendas parlamentares. O contador público deve atuar na verificação dos limites autorizativos fixados no texto da lei orçamentária, impedindo a assunção de compromissos financeiros que superem as cotas liberadas ou os créditos aprovados pelo Poder Legislativo. O descumprimento dos limites orçamentários acarreta infrações graves à legislação fiscal e administrativa, ensejando a rejeição das contas anuais e eventuais

responsabilizações na esfera civil e criminal. A correta interpretação da natureza autorizativa do orçamento previne a execução de despesas desprovidas de prévia dotação.

Aula 2.2: Princípios Orçamentários Fundamentais

Os princípios orçamentários funcionam como preceitos orientadores indispensáveis para a elaboração, aprovação e execução das peças orçamentárias de todas as esferas governamentais. O princípio da unidade determina que o orçamento deve ser uno em cada ente da federação, evitando a existência de orçamentos paralelos que fragilizem o controle fiscal. O princípio da universalidade exige que todas as receitas e todas as despesas sem exceção integrem a lei orçamentária anual, ao passo que o princípio da anualidade ou periodicidade estabelece que o orçamento deve ser delimitado ao período de um exercício financeiro. Ademais, o princípio do orçamento bruto veda a realização de deduções nas estimativas de receita ou nas fixações de despesa.

A aplicação prática do princípio da não vinculação das receitas de impostos resguarda a flexibilidade na alocação dos recursos arrecadados, respeitadas as exceções expressamente previstas na Constituição Federal para a saúde, educação e garantias a operações de crédito. O desrespeito a esses princípios por meio do direcionamento indevido de fundos ou da omissão de receitas operacionais compromete a lisura do processo orçamentário e inviabiliza o acompanhamento transparente pela sociedade. Erros na aplicação do princípio da exclusividade ocorrem quando a lei orçamentária é utilizada para aprovar matérias estranhas à previsão da receita e à fixação da despesa. O rigor na observância principiológica é o pilar que assegura o equilíbrio das contas públicas.

Aula 2.3: Instrumentos de Planejamento Público

O sistema de planejamento governamental estruturado pela Constituição Federal de 1988 opera por meio da integração harmônica entre três peças legislativas complementares: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. O Plano Plurianual consiste no instrumento de planejamento de médio prazo, abrangendo quatro anos, cuja finalidade é estabelecer diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A Lei de Diretrizes Orçamentárias atua como elo de ligação entre o planejamento estratégico do Plano Plurianual e o orçamento anual, definindo as metas e prioridades para o exercício seguinte.

A Lei Orçamentária Anual instrumentaliza a realização concreta das ações planejadas, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais. O alinhamento vertical e horizontal entre essas três peças é indispensável para garantir a legalidade e a eficiência da gestão orçamentária. A falta de compatibilidade entre as metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias e as dotações aprovadas na Lei Orçamentária Anual configura vício insanável de execução que afeta a execução orçamentária subsequente. A controladoria interna deve implementar matrizes de rastreabilidade para assegurar que cada ação orçamentária esteja estritamente respaldada pelas diretrizes fixadas no Plano Plurianual vigente.

Aula 2.4: Fases do Ciclo Orçamentário

O ciclo orçamentário corresponde a um processo contínuo, dinâmico e sistematizado, composto por fases encadeadas que se desdobram ao longo do tempo e extrapolam os limites do próprio exercício financeiro. A primeira fase diz respeito à elaboração da proposta orçamentária pelo Poder Executivo, fundamentada em estudos de projeção de receita e no

consolidado das demandas setoriais dos demais Poderes. A segunda fase envolve a apreciação, discussão, emenda e votação do projeto de lei pelo Poder Legislativo correspondente. A terceira etapa abrange a execução orçamentária e financeira propriamente dita, quando ocorrem a arrecadação das receitas e a realização dos gastos públicos autorizados.

A quarta e última fase do ciclo concretiza-se no controle e na avaliação da execução orçamentária, que envolve a prestação de contas pelo chefe do Poder Executivo e a posterior apreciação pelo controle interno e controle externo exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. Falhas na sincronização das fases do ciclo, como atrasos na aprovação da lei orçamentária, forçam o governo a operar sob o regime de duodécimos, restringindo os investimentos planejados e comprometendo a continuidade da prestação de serviços públicos. A atuação preventiva do profissional contábil durante a elaboração e execução mitiga entraves burocráticos e evita a contaminação das etapas subsequentes de controle e prestação de contas.

Aula 2.5: Alterações Orçamentárias e Créditos Adicionais

Diante da dinamicidade da administração pública e do surgimento de demandas imprevistas ou insuficiência de dotações ao longo do exercício financeiro, a legislação prevê o mecanismo dos créditos adicionais para alterar a lei orçamentária original. Os créditos adicionais classificam-se em suplementares, destinados ao reforço de dotação orçamentária já existente; especiais, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica na lei; e extraordinários, destinados ao atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. A abertura desses créditos exige fundamentação técnica detalhada e a indicação precisa da fonte de recursos correspondente.

As fontes legais para a abertura de créditos suplementares e especiais incluem o superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, o excesso de arrecadação apurado no exercício corrente, os recursos provenientes de anulação parcial ou total de dotações e o produto de operações de crédito autorizadas. O erro técnico comum envolve a abertura de créditos adicionais utilizando o excesso de arrecadação sem abater as parcelas já comprometidas com aberturas anteriores, acarretando desequilíbrio financeiro no encerramento do exercício. O monitoramento rigoroso do saldo das dotações e a precisa apuração das fontes de custeio constituem atribuições fundamentais da contabilidade orçamentária para manter o rigor e a sustentabilidade fiscal do ente.

Módulo 3: Receita Pública e Reconhecimento Contábil

Aula 3.1: Conceito e Classificação da Receita Pública

A receita pública engloba todos os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado que se incorporam ao seu patrimônio de forma definitiva, sem a exigência de contraprestação ou devolução posterior. Do ponto de vista conceitual, é necessário distinguir as receitas públicas propriamente ditas, denominadas entradas definitivas ou receitas efetivas, das meras entradas provisórias ou ingressos extraorçamentários, tais como cauções, depósitos judiciais e emissão de dívida de curto prazo que constituem passivos exigíveis. A adequada segregação contábil desses ingressos previne o inflacionamento artificial da arrecadação e garante que a gestão governamental disponha de dados reais sobre a disponibilidade de recursos de livre aplicação.

Quanto à categoria econômica, as receitas públicas dividem-se em receitas correntes e receitas de capital. As receitas correntes derivam da arrecadação de tributos, de contribuições, da exploração do patrimônio

governamental, da produção agropecuária e industrial, da prestação de serviços e de transferências correntes recebidas. Por outro lado, as receitas de capital compreendem os recursos oriundos da realização de operações de crédito, da alienação de bens e direitos, da amortização de empréstimos concedidos e de transferências de capital. Erros no enquadramento econômico das receitas comprometem a apuração de indicadores fiscais cruciais previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, demandando precisão na utilização da codificação orçamentária estipulada pelo governo central.

Aula 3.2: Estágios da Receita Orçamentária

A realização da receita orçamentária no setor público desenvolve-se ao longo de etapas rigorosamente delimitadas pela legislação financeira, compreendendo os estágios do planejamento, lançamento, arrecadação e recolhimento. O planejamento antecede o exercício e traduz-se na estimativa das receitas que constarão da lei orçamentária. O lançamento configura o ato administrativo vinculado por meio do qual a autoridade competente identifica a ocorrência do fato gerador, mensura o montante devido, determina o sujeito passivo e constitui o crédito tributário ou não tributário correspondente. Esta fase é típica de tributos diretos e receitas patrimoniais contratuais.

Os estágios finais do fluxo orçamentário operacionalizam-se na arrecadação e no recolhimento. A arrecadação ocorre no momento em que os contribuintes efetuam o pagamento dos seus débitos perante os agentes arrecadadores ou a rede bancária credenciada. O recolhimento, por sua vez, caracteriza-se pela entrega diária e integral do produto das arrecadações efetuadas pelos agentes bancários ao Tesouro Público, em observância ao princípio da unidade de caixa. Falhas na conciliação bancária entre a arrecadação e o efetivo recolhimento impedem o controle

tempestivo dos haveres governamentais e prejudicam o planejamento do fluxo de caixa necessário à honra dos compromissos da administração pública.

Aula 3.3: Reconhecimento Patrimonial da Receita

O reconhecimento da receita sob o aspecto patrimonial difere fundamentalmente da sua escrituração sob a ótica orçamentária, alinhando-se estritamente ao princípio da competência contábil. Sob o foco patrimonial, a receita deve ser reconhecida no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do efetivo ingresso financeiro nos cofres públicos ou do cumprimento do estágio orçamentário do recolhimento. Isso implica que um crédito tributário lançado e não pago deve figurar como um ativo no balanço patrimonial e como variação patrimonial aumentativa na demonstração das variações patrimoniais, refletindo o direito líquido e certo da entidade estatal naquele exato momento.

A dualidade entre o regime orçamentário que adota o critério da caixa para a receita e o regime patrimonial que aplica o critério da competência exige lançamentos contábeis simultâneos e segregados no plano de contas. Negligenciar a variação patrimonial aumentativa antes da arrecadação gera uma subavaliação do ativo e do resultado patrimonial do exercício, deturpando a avaliação do desempenho financeiro do ente governamental. As equipes de contabilidade pública devem instituir rotinas automatizadas de integração entre os sistemas tributários e o sistema de escrituração contábil para garantir que o lançamento do crédito tributário promova o tempestivo reconhecimento da receita patrimonial equivalente.

Aula 3.4: Dívida Ativa e Mensuração de Créditos

A Dívida Ativa governamental é composta pelo conjunto de créditos tributários e não tributários lícitamente liquidados e vencidos que, não tendo sido pagos na data aprazada pelo sujeito passivo, são inscritos por órgãos competentes após o esgotamento das vias administrativas de cobrança. A inscrição em Dívida Ativa confere ao crédito a presunção de liquidez e certeza, servindo como título executivo extrajudicial para a subsequente cobrança judicial conduzida pelas procuradorias jurídicas dos entes da federação. Do ponto de vista contábil, a transferência dos créditos não arrecadados para a conta de Dívida Ativa exige a correta reclassificação do ativo de curto prazo para o ativo realizável a longo prazo, se for o caso.

Em atendimento aos princípios da prudência e da representação fidedigna, as entidades públicas são obrigadas a constituir a estimativa de perdas para créditos de liquidação duvidosa incidente sobre os saldos inscritos em Dívida Ativa. A mensuração dessa estimativa deve basear-se em estudos estatísticos históricos que considerem a taxa média de recuperabilidade dos débitos ao longo dos anos anteriores. O erro comum em muitas administrações locais é manter saldos fictícios de Dívida Ativa no balanço sem qualquer ajuste a valor recuperável, superavaliando o ativo patrimonial e induzindo os órgãos de controle ao erro quanto à liquidez e solidez das finanças municipais ou estaduais.

Aula 3.5: Renúncia de Receita e Impactos Fiscais

A renúncia de receita consiste em concessões de benefícios de natureza tributária ou creditícia que implicam redução dos montantes arrecadados pelo setor público, englobando anistias, remissões, isenções, concessões de isenção em caráter não geral, alteração de alíquotas ou modificação de base de cálculo. O diploma da Lei de Responsabilidade Fiscal impõe condicionantes severas para o deferimento dessas concessões, exigindo

a prévia estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois subsequentes, bem como a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita constante da lei orçamentária.

Caso a renúncia de receita não tenha sido prevista nas metas orçamentárias originais, a concessão do benefício fica condicionada à demonstração de medidas de compensação por meio do aumento de outras receitas tributárias ou do cancelamento compensatório de despesas. A escrituração contábil da renúncia de receita requer o acompanhamento em contas de controle e a transparência em notas explicativas para permitir o acompanhamento pelos órgãos de controle e pela sociedade civil. A omissão das demonstrações dos efeitos da renúncia fiscal compromete a hígidez das contas do ente, podendo resultar na arguição de crime de responsabilidade fiscal por parte dos ordenadores e gestores governamentais.

Módulo 4: Despesa Pública e Execução Orçamentária

Aula 4.1: Conceito e Classificação da Despesa Pública

A despesa pública abrange todo o fluxo de recursos financeiros dispendido pelo Estado com o intuito de custear o funcionamento dos serviços públicos, realizar investimentos estruturais e satisfazer obrigações financeiras decorrentes da manutenção do aparato estatal. As despesas públicas dividem-se fundamentalmente quanto à categoria econômica em despesas correntes e despesas de capital. As despesas correntes concentram os gastos operacionais de manutenção e funcionamento, como pessoal e encargos sociais, juros da dívida e despesas com aquisição de materiais de consumo e serviços de terceiros. As despesas

de capital compreendem investimentos em obras e equipamentos, inversões financeiras e amortização do principal das dívidas assumidas.

Além da classificação econômica, o sistema orçamentário exige a categorização da despesa segundo critérios funcionais, programáticos e por natureza de despesa, permitindo a identificação precisa das áreas de governo contempladas pela aplicação do dinheiro público. O correto enquadramento da despesa na sua respectiva rubrica orçamentária é um requisito legal indispensável para a legalidade do ato de autorização. O erro na classificação de uma despesa de capital como corrente, ou vice-versa, compromete as estatísticas de investimentos governamentais e pode violar dispositivos constitucionais e fiscais que vedam a utilização de recursos de capital para o custeio de despesas operacionais continuadas.

Aula 4.2: Estágios da Despesa Orçamentária

A execução da despesa pública cumpre obrigatoriamente um rito procedimental sequencial composto por três estágios fundamentais fixados em legislação federal: o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho consiste no ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de condição futura. Esta fase reserva o saldo da dotação orçamentária para garantir o adimplemento do compromisso assumido. O empenho classifica-se em ordinário, quando destinado a despesas de valor fixo e pagamento único; por estimativa, para gastos cujo montante exato não possa ser determinado previamente; e global, para contratações parceladas que se estendem ao longo do exercício.

O segundo estágio é a liquidação, o processo por meio do qual se verifica o direito adquirido pelo credor, mediante o confronto entre os termos do contrato, a nota de empenho e os documentos comprobatórios da entrega

do bem ou prestação do serviço. Somente após a liquidação a obrigação torna-se líquida e certa para pagamento. A etapa final consolida-se no pagamento, efetuado por ordem bancária contra a conta do Tesouro Público após o regular ateste da liquidação. Inverter os estágios da despesa, tal como pagar fornecedores sem a prévia e formal liquidação documental, constitui falta grave decorrente da afronta direta aos controles estabelecidos na Lei Federal número quatro mil trezentos e trinta e quatro de 1964.

Aula 4.3: Reconhecimento Patrimonial do Passivo e VPA

A convergência às normas internacionais de contabilidade trouxe a obrigatoriedade de desacoplar o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva e do passivo patrimonial da simples conclusão das fases da execução orçamentária. Do ponto de vista patrimonial, a despesa ou variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida no exato momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente da emissão prévia do empenho ou da conclusão do procedimento formal de liquidação orçamentária. Isso significa que, ao receber um serviço continuado ou consumir um insumo no final do exercício, o passivo correspondente e a diminuição patrimonial devem ser imediatamente registrados pela contabilidade.

A retenção desnecessária do registro contábil patrimonial à espera dos trâmites burocráticos do empenho gera um passivo oculto, maquiando a real situação econômico-financeira do ente federativo perante a sociedade. As equipes contábeis públicas devem estabelecer rotinas de encerramento mensal para levantar todos os fatos geradores ocorridos que ainda não foram objeto de processamento orçamentário regular. A ausência desses registros compromete o princípio do reconhecimento da competência patrimonial e enseja ressalvas por parte das auditorias

governamentais, pois distorce o saldo do patrimônio líquido e subavalia o volume de obrigações de curto prazo assumidas pelo órgão público.

Aula 4.4: Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores

Os Restos a Pagar englobam todas as despesas regularmente empenhadas no exercício financeiro, mas que não foram pagas até o encerramento do ano civil, ou seja, até o dia trinta e um de dezembro. Tais obrigações subdividem-se tecnicamente em Restos a Pagar Processados, referentes a despesas que percorreram o estágio da liquidação e aguardam estritamente o desembolso financeiro, e Restos a Pagar Não Processados, cujos empenhos foram mantidos sem que a liquidação tenha sido finalizada. O controle desses saldos exige um rigor imenso, visto que o seu volume excessivo pode sinalizar desequilíbrio estrutural de caixa e comprometer o orçamento do exercício subsequente.

Por sua vez, as Despesas de Exercícios Anteriores correspondem a compromissos assumidos em anos anteriores para os quais existia dotação orçamentária própria, mas que não foram devidamente empenhados à época ou cujos Restos a Pagar foram indevidamente cancelados. A satisfação dessas obrigações exige dotação específica no orçamento vigente, abrindo-se um processo regular de reconhecimento de dívida pelo ordenador de despesas. O acúmulo desordenado de despesas nessa categoria indica falhas sistemáticas no planejamento e na execução do orçamento do ente, expondo a fragilidade das rotinas de controle interno e da contabilidade orçamentária da instituição.

Aula 4.5: Regras de Encerramento de Exercício Financeiro

O encerramento do exercício financeiro exige a implementação de um conjunto sistematizado de rotinas contábeis, operacionais e fiscais voltadas para a consolidação das contas e apuração do resultado

patrimonial e orçamentário do período. Nesse processo, a contabilidade deve proceder ao cancelamento dos empenhos de Restos a Pagar Não Processados que não apresentem respaldo em contratações vigentes ou serviços em andamento, bem como promover a conciliação completa de todas as contas bancárias mantidas pelo ente público. A verificação do cumprimento da disponibilidade de caixa frente às obrigações financeiras contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato é um dos pontos focais exigidos pela fiscalização fiscal.

Outro procedimento essencial no encerramento refere-se ao apuramento do superávit ou déficit financeiro por fonte de recursos, que servirá de base técnica para a eventual abertura de créditos adicionais suplementares no exercício seguinte. A ocorrência de falhas durante o encerramento do exercício, como a manutenção de contas inconsistentes de ativo pendentes de conciliação ou a não emissão dos demonstrativos fiscais obrigatórios, acarreta bloqueios de transferências voluntárias federais para o município ou estado. A adoção de manuais internos de encerramento com cronogramas rígidos é uma prática consolidada que assegura a integridade e a tempestividade da prestação de contas governamental.

Módulo 5: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Aula 5.1: Conceito, Objetivos e Estrutura do PCASP

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público estabelece a estrutura padronizada de contas para o registro sintético e analítico dos atos e fatos administrativos praticados por todas as entidades governamentais do país. O principal objetivo do PCASP consiste em unificar os conceitos, as nomenclaturas e a codificação contábil nos níveis federal, estadual, distrital e municipal, viabilizando a consolidação nacional das contas públicas exigida pela Constituição e pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A sua adoção obrigatória eliminou as antigas pulverizações operacionais e conferiu transparência, comparabilidade e consistência técnica às informações patrimoniais geradas no país.

A estrutura do PCASP encontra-se dividida fundamentalmente em oito classes de contas, ordenadas segundo a natureza das informações registradas. A codificação é estruturada em níveis hierárquicos que identificam o grupo, o subgrupo, o título, o subtítulo e os itens específicos de escrituração. A apreensão correta da lógica organizacional do plano por parte dos contadores públicos é pré-requisito indispensável para a realização de lançamentos padronizados e para a correta alimentação dos sistemas eletrônicos estaduais e federais de arrecadação de dados fiscais. Erros no cadastramento das tabelas de contas internas impedem a transmissão tempestiva de relatórios consolidados aos órgãos centrais do Tesouro.

Aula 5.2: Natureza das Informações: Patrimonial, Orçamentária e de Controle

Uma das maiores inovações trazidas pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público reside na segregação das contas contábeis em três naturezas distintas de informação que funcionam de maneira concomitante e independente: a natureza patrimonial, a natureza orçamentária e a natureza de controle. As contas de natureza patrimonial registram os fatos que alteram ou evidenciam a composição do ativo, do passivo e do patrimônio líquido, além de capturar as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas. Essa natureza atende estritamente às diretrizes de escrituração do regime de competência pura, refletindo a verdadeira dimensão dos bens e obrigações do ente.

As contas de natureza orçamentária registram os atos e fatos relacionados ao planejamento, fixação da despesa, estimativa da receita e execução das fases do orçamento público. Já as contas de natureza de controle destinam-se ao acompanhamento dos atos administrativos que possam vir a afetar o patrimônio futuro do ente, tais como contratos celebrados, convênios firmados, garantias concedidas e garantias recebidas. Misturar os fluxos entre essas três naturezas é um erro grave que invalida a escrituração contábil e provoca distorções severas na apuração do balanço orçamentário e do balanço patrimonial. O domínio do método das partidas dobradas aplicado individualmente dentro de cada natureza assegura a consistência das contas públicas.

Aula 5.3: As Oito Classes de Contas do PCASP

A arquitetura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público organiza as suas contas em oito classes específicas que delimitam perfeitamente a sua atuação técnica. As classes de um a quatro integram a natureza de informação patrimonial, sendo a Classe 1 destinada ao Ativo, a Classe 2 destinada ao Passivo e Patrimônio Líquido, a Classe 3 às Variações Patrimoniais Diminutivas e a Classe 4 às Variações Patrimoniais Aumentativas. A dinâmica dessas quatro primeiras classes permite apurar com absoluta precisão o resultado patrimonial do período sem a interferência de regras puramente orçamentárias.

As classes 5 e 6 representam a natureza de informação orçamentária, figurando a Classe 5 como Planejamento e Aprovado do Orçamento e a Classe 6 como Execução do Orçamento. Finalmente, as classes 7 e 8 pertencem à natureza de informação de controle, destinando-se a Classe 7 aos Controles Devedores e a Classe 8 aos Controles Credores. A correlação lógica entre essas classes exige que um lançamento efetuado na Classe 5 encontre correspondência direta na Classe 6, assim como o

lançamento na Classe 7 exige contrapartida na Classe 8. A violação das regras de fechamento isolado das classes gera descasamento nos sistemas contábeis e inviabiliza a validação das demonstrações contábeis.

Aula 5.4: Mecanismo de Lançamento por Partidas Dobradas

A escrituração no âmbito do setor público obedece rigorosamente ao método universal das partidas dobradas, no qual para cada débito em uma ou mais contas deve haver um crédito equivalente em uma ou mais contas, mantendo o equilíbrio fundamental das equações contábeis. No âmbito do PCASP, esse mecanismo ganha uma dimensão ampliada pela obrigação do lançamento ser efetuado de forma concomitante nas naturezas de informação afetadas pela transação. Assim, a simples compra de um veículo à vista gera lançamentos sincronizados na natureza patrimonial mediante débito no ativo imobilizado e crédito no caixa e na natureza orçamentária mediante débito no empenho e crédito na liquidação e pagamento.

A automação desses lançamentos integrados pelos softwares de gestão contábil exige uma parametrização prévia das matrizes de saldos contábeis elaborada com extremo rigor técnico. O lançamento incorreto promovido por erro na escolha da conta sintética contamina todo o ecossistema de informações do órgão público, tornando os balanços inverídicos. É indispensável que os contadores dominem os conceitos de debitar contas de natureza devedora para aumentar seus saldos e creditar contas de natureza credora, bem como as especificidades do encerramento das contas de variações patrimoniais ao término do exercício. O monitoramento contínuo das contas de passagem assegura o alinhamento das partidas efetuadas.

Aula 5.5: Parametrização e Integração dos Sistemas Contábeis

A modernização da administração pública exige a implementação de Sistemas Integrados de Administração Financeira e Controle capazes de integrar, em tempo real, as operações executadas nos setores de compras, patrimônio, almoxarifado, recursos humanos e tesouraria com a contabilidade central. A parametrização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público nesses sistemas é o procedimento crítico que traduz os eventos operacionais diários em lançamentos contábeis automáticos alinhados ao plano de contas nacional. Uma matriz de eventos bem configurada garante que qualquer movimentação física de um material no almoxarifado reflita imediatamente na conta de estoques no ativo circulante.

A falta de alinhamento técnico entre os gestores de TI e a equipe de contabilidade durante a parametrização dos sistemas gera ruídos de dados graves, tais como lançamentos sem contrapartida adequada ou a utilização de contas descontinuadas no plano nacional. Recomenda-se a realização periódica de auditorias de parametrização para testar se as rotinas automáticas de empenho, liquidação, pagamento e incorporação de bens estão disparando os lançamentos previstos nas naturezas patrimonial, orçamentária e de controle. A fidedignidade do banco de dados contábil depende diretamente da precisão e consistência das regras inseridas nos motores de integração dos sistemas corporativos do órgão público.

Módulo 6: Patrimônio Público e Mensuração de Ativos e Passivos

Aula 6.1: Conceito e Composição do Patrimônio Público

O patrimônio público conceitua-se como o conjunto de bens, direitos e obrigações mensuráveis em moeda, pertencentes a qualquer uma das entidades que integram a administração direta e indireta dos Poderes da

União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os bens públicos subdividem-se do ponto de vista jurídico em bens de uso comum do povo, como praças, estradas e rios; bens de uso especial, utilizados diretamente pela administração para a prestação dos seus serviços, como prédios públicos, viaturas e hospitais; e bens dominicais, que constituem o patrimônio disponível do Estado sem destinação pública específica.

Do ponto de vista contábil, todos os bens e direitos que gerem potenciais de serviços ou benefícios econômicos futuros para a comunidade devem ser reconhecidos no ativo do balanço patrimonial. O desafio atual da contabilidade governamental reside na mensuração e inclusão contábil dos bens de uso comum do povo, como pontes e malha viária, os quais historicamente ficavam omitidos dos balanços estatais. A omissão desses ativos subavalia o patrimônio líquido da entidade governamental e impede o controle adequado da depreciação e da necessidade de manutenção estrutural da infraestrutura pública. O cadastro completo e a valoração técnica de tais bens representam obrigações essenciais para a transparência do setor público.

Aula 6.2: Avaliação e Mensuração de Ativos

Os ativos do setor público devem ser mensurados no momento da sua incorporação ao patrimônio com base no custo de aquisição ou no custo de construção, incluindo todos os gastos diretamente atribuíveis para colocar o bem em local e condição de funcionamento operacional. No caso de ativos adquiridos por meio de transações sem contraprestação, tais como doações ou desapropriações sem custo, a mensuração deve ser efetuada obrigatoriamente pelo seu valor justo na data do recebimento. A correta mensuração inicial garante que o balanço represente fidedignamente o investimento realizado pelo poder público para a consolidação do seu aparato de atendimento à sociedade.

Após o reconhecimento inicial, os ativos devem ser submetidos a avaliações periódicas para refletir as suas reais condições físicas e operacionais. A adoção de critérios inapropriados de valoração, como a manutenção do valor histórico sem ajustes por inflação ou a ausência de registro de reavaliações, distorce os demonstrativos contábeis e fere as normas nacionais de contabilidade pública. A boa gestão patrimonial exige a realização de inventários físicos anuais atualizados, cujos dados devem ser minuciosamente confrontados com os saldos registrados nas contas sintéticas e analíticas do ativo imobilizado e intangível mantidas pela contabilidade do órgão.

Aula 6.3: Depreciação, Amortização e Exaustão no Setor Público

A depreciação, a amortização e a exaustão constituem os mecanismos contábeis destinados a reconhecer o desgaste pelo uso, a obsolescência tecnológica, a ação do tempo ou o esgotamento dos recursos naturais incidentes sobre os bens do ativo não circulante do poder público. A depreciação aplica-se aos bens corpóreos do ativo imobilizado; a amortização incide sobre os bens intangíveis de vida útil definida; e a exaustão aplica-se ao esgotamento de recursos minerais e florestais pertencentes ao Estado. A obrigatoriedade desses registros visa refletir no resultado do exercício o consumo real do potencial de serviços dos ativos governamentais ao longo da sua vida útil estimada.

Para a apuração da depreciação, a administração deve definir a vida útil econômica do bem, o seu valor residual ao final do período de uso e o método de depreciação mais consentâneo com a utilização do ativo, sendo o método das cotas constantes o mais usual. O erro técnico freqüente na administração pública consiste em paralisar o processo de depreciação com a alegação errônea de que os bens governamentais não sofrem desgaste comercial. A ausência da taxa de depreciação nos

demonstrativos oculta o custo real dos serviços públicos prestados à população e mascara a necessidade de substituição futura do parque tecnológico e de veículos da instituição governamental.

Aula 6.4: Teste de Impairment e Redução ao Valor Recuperável

O teste de redução ao valor recuperável, também conhecido no ambiente técnico como teste de impairment, visa assegurar que os ativos do setor público não estejam registrados no balanço por um valor superior àquele que poderá ser recuperado por meio do seu uso operacional contínuo ou da sua alienação. Esse procedimento fundamenta-se na verificação periódica da existência de indicadores internos ou externos de deterioração, dano físico, obsolescência avançada ou mudanças na destinação do ativo. Quando o valor recuperável de um bem for inferior ao seu valor contábil líquido de depreciação, este último deve ser imediatamente reduzido ao montante recuperado por meio do registro de uma variação patrimonial diminutiva.

No setor público, a determinação do valor recuperável de ativos não geradores de caixa toma como referência o valor justo menos as despesas de venda ou o custo de reposição depreciado, considerando o potencial de serviço do bem e não a sua capacidade de gerar receitas monetárias diretas. Deixar de realizar o teste de impairment resulta na manutenção de ativos obsoletos ou danificados registrados por valores irrestritos no balanço, iludindo os órgãos de fiscalização e distorcendo os índices de liquidez e imobilização do ente estatal. A controladoria pública deve regulamentar rotinas anuais para a aplicação e laudo do teste de impairment em todos os seus setores.

Aula 6.5: Mensuração de Passivos e Provisões

Os passivos do setor público compreendem as obrigações presentes da entidade, decorrentes de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços. Os passivos devem ser mensurados pelo valor necessário para liquidar a obrigação na data do balanço, considerando as atualizações monetárias e os juros contratuais contratados. Adicionalmente, as provisões caracterizam-se como passivos de prazo ou valor incertos que devem ser reconhecidos no balanço patrimonial sempre que for provável a saída de recursos e seja possível estimar o montante da obrigação com razoável confiabilidade.

Exemplos marcantes de provisões no setor público incluem as contingências judiciais trabalhistas, cíveis e tributárias movidas contra o Estado, além das provisões para desativação de aterros sanitários e reestruturação de serviços. O erro recorrente praticado por entes governamentais consiste em omitir a contabilização de demandas judiciais em andamento com alto risco de perda, registrando a dívida apenas quando da emissão do precatório judicial correspondente. Essa omissão mascara o real endividamento de longo prazo do ente governamental. As provisões devem ser continuamente atualizadas com base nos relatórios técnicos emitidos pelas procuradorias jurídicas dos órgãos públicos.

Módulo 7: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) - Parte 1

Aula 7.1: Visão Geral das DCASP e Normas de Elaboração

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público constituem o conjunto padronizado de relatórios e balanços técnicos estruturados com o objetivo de fornecer informações claras, transparentes e comparáveis sobre a situação patrimonial, financeira e o desempenho orçamentário das

entidades governamentais. A sua confecção obedece às diretrizes fixadas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público editado pela Secretaria do Tesouro Nacional e às Normas Brasileiras de Contabilidade. O conjunto completo das demonstrações atende tanto às exigências legais da Lei Federal número quatro mil trezentos e trinta e quatro de 1964 quanto aos requisitos das normas internacionais de transparência pública.

A elaboração dessas demonstrações exige a consolidação prévia de todas as transações operacionais executadas ao longo do exercício financeiro, eliminando os saldos intraorçamentários mantidos entre órgãos do mesmo ente para evitar a duplicidade de valores. O desrespeito às normas de consolidação e parametrização das contas contábeis inviabiliza a validação dos balanços e impede o envio das informações fiscais ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. O rigor técnico e a fidedignidade na apuração desses relatórios são os elementos centrais que cancelam a prestação de contas dos governantes perante o Poder Legislativo e a população.

Aula 7.2: Balanço Orçamentário: Estrutura e Análise

O Balanço Orçamentário é o demonstrativo contábil encarregado de confrontar as receitas estimadas e as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual com as receitas efetivamente arrecadadas e as despesas regularmente executadas ao longo do exercício financeiro. Sua estrutura é organizada em duas partes verticais: a primeira dedicada ao detalhamento das Receitas Orçamentárias, discriminadas por categoria econômica e fonte de recursos; e a segunda voltada para a demonstração das Despesas Orçamentárias, classificadas segundo a sua natureza e os estágios da execução orçamentária do empenho, liquidação e pagamento.

A análise do Balanço Orçamentário permite aferir a ocorrência do superávit ou déficit orçamentário do exercício, revelando a capacidade de planejamento financeiro da gestão pública. O superávit orçamentário verifica-se quando a receita arrecadada supera a despesa executada, ao passo que o déficit sinaliza o desequilíbrio fiscal na execução do orçamento. O erro mais crítico na leitura do Balanço Orçamentário decorre da confusão entre o resultado orçamentário do exercício e a disponibilidade financeira real de caixa existente nas contas bancárias do ente. A interpretação correta desse demonstrativo exige a avaliação concomitante da margem de execução das despesas e do comportamento real das receitas tributárias.

Aula 7.3: Balanço Financeiro: Estrutura e Análise

O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas de natureza orçamentária, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e aqueles que se transferem para o exercício seguinte. Este demonstrativo organiza-se na forma de uma conta de compensação financeira, onde a soma dos ingressos devidamente acrescida dos saldos iniciais de caixa iguala-se obrigatoriamente à soma dos desembolsos somada aos saldos finais das disponibilidades em moeda mantidas pelo governo.

A receita e a despesa orçamentárias constam do Balanço Financeiro discriminadas pelas suas categorias econômicas, enquanto os fluxos extraorçamentários capturam a movimentação de depósitos judiciais, consignações em folha de pagamento, cauções e inscrições ou resgates de Restos a Pagar. Um erro de escrituração no Balanço Financeiro surge quando a variação dos saldos em espécie entre o início e o fim do exercício não bate com a movimentação líquida registrada nos demonstrativos do

fluxo de caixa e extratos bancários. A análise contínua desse balanço garante o acompanhamento da liquidez imediata da administração e evita o descompasso na tesouraria do ente federativo.

Aula 7.4: Balanço Patrimonial: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que reflete a posição qualitativa e quantitativa da situação patrimonial da entidade pública ao término do exercício financeiro. A sua estrutura divide-se fundamentalmente em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. O Ativo organiza-se em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, compreendendo os bens e direitos de curto e longo prazo. O Passivo subdivide-se em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, concentrando as obrigações e provisões assumidas pelo ente. O Patrimônio Líquido representa a diferença residual entre o total dos ativos e o total dos passivos reconhecidos no demonstrativo.

Adicionalmente, o Balanço Patrimonial do setor público apresenta o detalhamento dos ativos e passivos financeiros e permanentes para fins de apuração do superávit financeiro por fonte de recursos, conforme exigência do artigo quarenta e três da Lei Federal número quatro mil trezentos e trinta e quatro de 1964. O erro técnico freqüente reside em não atualizar monetariamente as obrigações passivas de longo prazo ou omitir contingentamentos no Passivo Não Circulante. A integridade das contas do Balanço Patrimonial é aferida pela conciliação física dos bens do imobilizado e pela precisa verificação dos extintos e contratos bancários do ente público.

Aula 7.5: Apuração do Superávit Financeiro por Fonte de Recursos

A apuração do superávit financeiro no setor público configura um cálculo estritamente contábil realizado ao encerramento do exercício no âmbito do

Balanço Patrimonial, destinando-se a apurar a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro de uma determinada fonte ou destinação de recursos. Esse levantamento é de vital importância, uma vez que o superávit financeiro constitui uma das fontes legais prioritárias autorizadas pela legislação para a abertura de créditos adicionais suplementares e especiais no exercício financeiro subsequente, permitindo o reaproveitamento de recursos orçamentários sob sobra de caixa.

A metodologia de cálculo exige que a segregação por fonte de recursos seja mantida de forma absolutamente estanque, sob pena de utilizar recursos vinculados à saúde ou educação para suprir déficits em despesas ordinárias não vinculadas do município ou estado. A realização indevida do cálculo sem a dedução de compromissos pendentes relativos a Restos a Pagar inscritos gera a ilusão de superávit financeiro inexistente, induzindo o gestor à abertura ilegal de créditos suplementares sem amparo financeiro real. O contador público deve elaborar planilhas de memória de cálculo detalhadas por fonte e vinculá-las formalmente às notas explicativas do Balanço Patrimonial.

Módulo 8: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) - Parte 2

Aula 8.1: Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio da entidade governamental ao longo do exercício financeiro, resultantes ou não da execução orçamentária, indicando se o resultado patrimonial do período foi superavitário ou deficitário. Este demonstrativo organiza-se confrontando as Variações Patrimoniais Aumentativas, que correspondem aos aumentos nos benefícios

econômicos ou potencial de serviços da entidade, e as Variações Patrimoniais Diminutivas, que expressam a redução ou consumo desses mesmos benefícios econômicos decorrentes das operações estatais.

O resultado patrimonial apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais reflete o real desempenho da gestão sob o enfoque da competência contábil pura, desvinculando-se do mero equilíbrio entre receitas e despesas orçamentárias. Um erro conceitual comum na análise pública é considerar o resultado deficitário na demonstração como um descumprimento fiscal, quando na verdade ele pode decorrer do regular e planejado registro da depreciação dos bens imóveis do município. O domínio na interpretação das variações quantitativas e qualitativas na demonstração é essencial para compreender a variação real ocorrida no valor do Patrimônio Líquido do ente governamental.

Aula 8.2: Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa apresenta as entradas e saídas de recursos financeiros em espécie ocorridas durante o exercício, classificando os fluxos das movimentações em três grandes atividades operacionais: atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento. Essa estruturação permite aos órgãos de controle, aos analistas e à sociedade avaliar a capacidade que a entidade pública possui de gerar caixa para honrar seus compromissos imediatos, financiar investimentos infraestruturais e manter a prestação continuada dos serviços públicos sem depender do endividamento excessivo.

As atividades operacionais englobam os fluxos decorrentes da arrecadação de impostos, taxas e transferências, bem como o desembolso para pagamento de pessoal, fornecedores de materiais e serviços operacionais. As atividades de investimento capturam os fluxos relativos à

aquisição e alienação de bens do ativo imobilizado e intangível, enquanto as atividades de financiamento refletem os ingressos por captação de empréstimos e os desembolsos para amortização do principal da dívida fundada. O descompasso na classificação das operações entre essas três atividades contamina a utilidade da demonstração, ocultando a real origem dos recursos que sustentam a caixa da gestão governamental.

Aula 8.3: Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido evidencia as alterações quantitativas e qualitativas havidas em todos os componentes do Patrimônio Líquido da entidade pública no decorrer do exercício financeiro. O demonstrativo detalha as movimentações ocorridas no patrimônio social, nas reservas de lucros de empresas estatais, nas reservas de reavaliação de ativos, nos ajustes de avaliação patrimonial e no saldo acumulado de resultados de exercícios anteriores. Sua elaboração é obrigatória para as empresas estatais dependentes e facultativa para os demais órgãos da administração direta e autárquica.

A análise da demonstração permite visualizar o impacto direto do resultado patrimonial do exercício sobre a riqueza líquida acumulada do Estado ao longo dos anos, bem como os efeitos decorrentes de correções de erros de exercícios anteriores e mudanças nas políticas contábeis adotadas. A inclusão inadequada de variações de valor orçamentário diretamente nas contas de patrimônio líquido, sem passar pelas variações patrimoniais da demonstração própria, consiste em falha grave de escrituração que distorce os saldos do demonstrativo. A consolidação rigorosa dos dados garante o acompanhamento da evolução da riqueza da entidade governamental.

Aula 8.4: Notas Explicativas e Transparência

As Notas Explicativas constituem parte integrante e indissecável das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, tendo como objetivo prestar informações adicionais e detalhamento técnico indispensáveis para a plena compreensão e interpretação dos saldos apresentados no balanço. Elas abordam as políticas contábeis adotadas pela instituição, os critérios de mensuração e valoração aplicados aos ativos e passivos, detalham contingências judiciais e explicam variações atípicas expressivas observadas nas contas em relação ao exercício financeiro imediatamente anterior.

Uma demonstração contábil desprovida de notas explicativas abrangentes perde substancialmente o seu valor informativo para os usuários da informação contábil, incluindo cidadãos, auditores e analistas econômicos. O erro sistemático em muitos órgãos públicos é apresentar notas explicativas genéricas que se limitam a repetir os textos normativos do manual técnico, sem adentrar nas particularidades operacionais e nos riscos fiscais reais enfrentados pela gestão local. A elaboração de notas explicativas transparentes e contextualizadas eleva o padrão de governança e atende plenamente aos mandamentos de transparência fixados pela legislação fiscal brasileira.

Aula 8.5: Consolidação das Demonstrações Contábeis

A consolidação das demonstrações contábeis consiste no processo de unificação das demonstrações individuais das diversas entidades que integram uma mesma esfera de governo, produzindo uma visão contábil e financeira agregada da União, de um Estado ou de um Município. Esse procedimento é requisito legal imposto pelo artigo cinquenta e um da Lei de Responsabilidade Fiscal e exige a aplicação de regras rigorosas de eliminação de saldos recíprocos de haveres, obrigações, receitas e despesas efetuadas entre os órgãos consolidados.

A falha no processo de consolidação ocorre predominantemente quando os entes consolidados utilizam versões discrepantes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público ou quando deixam de parametrizar adequadamente as contas intraorçamentárias para eliminação nos balanços consolidados. A inconsistência no consolidado resulta na duplicação artificial do montante de receitas e despesas do estado ou município, distorcendo a apuração da carga tributária real e dos limites de gastos públicos. A gestão central de contabilidade deve instituir cronogramas de fechamento integrados e validar previamente as matrizes de saldos enviadas por cada autarquia ou fundação governamental.

Módulo 9: Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Impactos Contábeis

Aula 9.1: Visão Geral e Diretrizes da LRF

A Lei Complementar número cento e um de 2000, amplamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece o código de conduta das finanças públicas no Brasil, pautando a gestão fiscal nos pilares da ação planejada e transparente, da prevenção de riscos e da correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. O diploma normativo impõe uma série de proibições, metas e limites prudenciais voltados para conter o endividamento descontrolado, limitar os gastos permanentes com pessoal e garantir que a criação de novas despesas esteja rigorosamente vinculada à sustentabilidade das receitas futuras dos entes federativos.

Os impactos contábeis da Lei de Responsabilidade Fiscal são profundos, pois exigiram a modernização imediata dos sistemas de informação governamentais para permitir o acompanhamento em tempo real dos limites fiscais estabelecidos pelo legislador federal. A contabilidade atua como o motor gerador dos dados que subsidiam os relatórios de gestão e fiscalização exigidos pelo diploma. A inobservância das diretrizes da lei

sujeita os gestores governamentais a severas sanções administrativas, civis e penais, incluindo a perda do cargo público, inelegibilidade e a obrigatoriedade de ressarcimento ao erário por atos lesivos praticados durante a administração financeira.

Aula 9.2: Receita Corrente Líquida (RCL): Cálculo e Aplicação

A Receita Corrente Líquida constitui o principal parâmetro de referência fiscal empregado pela Lei de Responsabilidade Fiscal para o dimensionamento dos limites com despesas de pessoal, dívida consolidada líquida, operações de crédito e garantias concedidas pelo ente estatal. A sua apuração realiza-se de forma contínua, somando-se as receitas correntes arrecadadas no mês em referência com as apuradas nos onze meses imediatamente anteriores, independentemente do exercício financeiro em curso, e deduzindo-se parcelas específicas fixadas rigorosamente no texto legal.

As deduções da Receita Corrente Líquida variam conforme o ente da federação, englobando na União as parcelas transferidas aos Estados e Municípios por força constitucional ou legal; nos Estados, as parcelas transferidas aos Municípios por participação em impostos e contribuições; e, em todos os entes, as contribuições dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência social. Um erro crítico no cálculo da receita líquida ocorre ao deduzir indevidamente receitas que não possuem amparo no diploma fiscal, gerando uma base de cálculo inflacionada ou reduzida que distorce o percentual real das despesas com pessoal e compromete a fidedignidade dos relatórios fiscais do ente público.

Aula 9.3: Limites com Despesas de Pessoal

A Lei de Responsabilidade Fiscal fixa limites percentuais máximos globais e prudenciais para a despesa total com pessoal em relação à Receita

Corrente Líquida apurada no período. Para os Municípios, a despesa total com pessoal não pode exceder o limite global de sessenta por cento da receita líquida, dividindo-se em cinquenta e quatro por cento para o Poder Executivo e seis por cento para o Poder Legislativo. Nos Estados, o limite global é de sessenta por cento, repartido entre Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, enquanto na União o limite é fixado em cinquenta por cento da Receita Corrente Líquida.

A despesa total com pessoal engloba os vencimentos, subsídios, proventos de aposentadoria, pensões, encargos sociais e outras despesas decorrentes de contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores públicos. Ultrapassar o limite prudencial de noventa e cinco por cento do teto estabelecido dispara travas automáticas que vedam a concessão de vantagens, aumentos, reajustes, criação de cargos ou contratação de horas extras. O erro comum em auditoria consiste na omissão de parcelas remuneratórias indenizatórias ou de terceirizações no cômputo global da despesa, mascarando o atingimento dos limites fiscais estipulados pela legislação vigente.

Aula 9.4: Limites para Dívida Pública e Operações de Crédito

A gestão do endividamento público fundamenta-se nos limites para o montante da dívida consolidada líquida e para a realização de operações de crédito propostos pelo Poder Executivo Federal e fixados por resoluções do Senado Federal para cada esfera da federação. A Dívida Consolidada Líquida é calculada abatendo-se do montante total das obrigações financeiras de longo prazo assumidas pelo ente o valor do ativo financeiro e as disponibilidades de caixa líquidas vinculadas ao pagamento desses compromissos.

As operações de crédito, abrangendo empréstimos, financiamentos e emissão de títulos, submetem-se à Regra de Ouro prevista pela Constituição Federal, a qual veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital autorizadas na lei orçamentária. Falhas no acompanhamento dessas operações contábeis resultam na contração de endividamento incompatível com o fluxo de caixa futuro do ente, expondo a administração a sanções de bloqueio de avais e de suspensão de repasses de transferências voluntárias federais e estaduais até a regularização do montante excedente da dívida.

Aula 9.5: Relatórios Fiscais: RGF e RREO

A fiscalização e o acompanhamento público da gestão fiscal operacionalizam-se por meio de dois instrumentos de transparência de elaboração obrigatória pela contabilidade pública: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, apresentando o balanço orçamentário e a demonstração da execução das receitas e despesas por função e programa, além do acompanhamento das metas de resultado primário e nominal.

O Relatório de Gestão Fiscal é emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares de cada Poder e órgão autônomo, focando no acompanhamento dos limites com despesas de pessoal, dívida consolidada líquida, concessão de garantias e operações de crédito. A não publicação desses relatórios nos prazos rigorosamente estipulados na legislação fiscal sujeita o ente governamental à proibição de receber transferências voluntárias e obter garantias de outros entes federativos. A consistência dos dados do relatório depende da fidedignidade dos lançamentos inseridos nas

matrizes de saldos contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Módulo 10: Retenções Tributárias e Obrigações Acessórias

Aula 10.1: Retenção de Tributos Federais na Fonte (IR, CSLL, PIS, Cofins)

As entidades da administração pública direta, autárquica e fundacional das três esferas federativas atuam obrigatoriamente como substitutos tributários na fonte, estando vinculadas ao encargo de reter e recolher os tributos federais incidentes sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral. O recolhimento abrange o Imposto de Renda Retido na Fonte, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, cujas alíquotas e hipóteses de incidência encontram-se fixadas nas instruções normativas vigentes expedidas pela Receita Federal do Brasil.

O procedimento contábil exige que a retenção seja efetuada no exato momento da liquidação e pagamento da nota fiscal ou fatura do fornecedor, registrando-se o valor líquido a pagar à empresa contratada e o passivo de retenção a recolher aos cofres públicos. O erro operacional freqüente reside na aplicação errônea de alíquotas ou na omissão da retenção por falha na classificação do código de serviço prestado pela empresa contratada. O não recolhimento tempestivo dos valores retidos configura apropriação indébita e gera multas moratórias pesadas que não podem ser custeadas com recursos do erário, responsabilizando pessoalmente o agente pagador e o profissional contábil responsável.

Aula 10.2: Retenção do Imposto sobre Serviços (ISS) no Setor Público

A retenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pelo setor público municipal e por órgãos da administração direta e indireta decorre

das regras de substituição tributária fixadas na Lei Complementar Federal número cento e dezesseis de 2003 e nas legislações tributárias dos municípios onde os serviços são efetivamente prestados. O tomador governamental do serviço é responsável solidário ou exclusivo pelo recolhimento do ISS devido, cabendo-lhe a retenção na fonte no momento do pagamento dos serviços executados por empresas contratadas.

A complexidade técnica surge na correta identificação do local de prestação do serviço para determinar se o imposto retido deve ser recolhido para o município de localização do estabelecimento prestador ou para o município onde o serviço foi executado, como nos casos de obras de construção civil, limpeza, vigilância e manutenção imobiliária. O lançamento contábil incorreto que destina a retenção do ISS a município equivocado expõe o órgão público a autuações fiscais do fisco competente. As equipes contábeis devem manter cadastros tributários atualizados com as legislações dos entes municipais conveniados e parametrizar adequadamente o sistema de retenções.

Aula 10.3: Retenções Previdenciárias e a Contribuição Patronal (INSS)

As contratações de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada por empresas privadas sujeitam os órgãos públicos à obrigação de efetuar a retenção de onze por cento, ou percentual reduzido aplicável nas hipóteses de desoneração, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços a título de contribuição previdenciária devida ao Instituto Nacional do Seguro Social. Adicionalmente, as entidades estatais devem apurar e recolher a Contribuição Patronal Previdenciária incidente sobre a folha de pagamento dos seus próprios servidores comissionados, empregados públicos e agentes políticos vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

A gestão do recolhimento dessas obrigações exige perfeita sintonia entre os setores de recursos humanos, licitações, fiscalização de contratos e contabilidade. O descumprimento do dever de reter e recolher os valores previdenciários dos prestadores de serviços acarreta a responsabilização solidária do órgão público contratante, que poderá ser autuado pela Receita Federal para efetuar o pagamento do valor principal acrescido de encargos fiscais. O acompanhamento contábil rigoroso das guias de recolhimento previdenciário garante a obtenção contínua da Certidão Negativa de Débitos, indispensável para a celebração de convênios e recebimento de repasses estaduais e federais.

Aula 10.4: Cumprimento das Obrigações Acessórias: EFD-Reinf e eSocial

A transformação digital das obrigações fiscais no setor público brasileiro culminou com a implantação obrigatória dos sistemas eletrônicos eSocial e EFD-Reinf para o envio unificado das informações trabalhistas, previdenciárias e de retenções tributárias das entidades governamentais. O eSocial canaliza as informações relativas aos servidores públicos, comissionados, estagiários e trabalhadores sem vínculo, enquanto a EFD-Reinf destina-se à escrituração dos rendimentos pagos, retenções do Imposto de Renda e contribuições previdenciárias apuradas sem vínculo empregatício e contratações de serviços de terceiros.

A operacionalização desses sistemas exige a reestruturação dos processos de trabalho contábeis e de recursos humanos dos órgãos públicos, uma vez que o envio das informações das notas fiscais e folhas de pagamento ocorre de forma periódica e altamente detalhada. O erro ou atraso na transmissão dos eventos eletrônicos na EFD-Reinf ou eSocial impede a geração automática da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos, travando a emissão da guia unificada de arrecadação do governo federal.

A auditoria contínua dos arquivos no formato XML antes da transmissão ao fisco previne divergências entre os livros e os sistemas centrais da Receita Federal.

Aula 10.5: Transparência nas Retenções e Prestação de Contas Tributária

A transparência ativa na gestão dos tributos retidos na fonte exige a manutenção de controles internos rigorosos capazes de demonstrar, com clareza e rastreabilidade, todas as operações de retenção tributária e o seu efetivo e tempestivo recolhimento aos cofres da União, dos Estados e dos Municípios. A escrituração contábil deve utilizar contas de passivo circulante segregadas para cada tipo de tributo e para cada esfera favorecida, viabilizando a imediata conciliação entre as ordens de pagamento emitidas e os comprovantes de quitação bancária apresentados.

A prestação de contas tributária estende-se também ao fornecimento anual do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte às empresas fornecedoras e aos servidores públicos, servindo de base para as suas declarações de ajuste anual. Inconsistências entre o valor informado pela contabilidade pública nas obrigações acessórias federais e o efetivamente retido dos fornecedores retêm as empresas em malhas finas fiscais injustificadas, ensejando demandas judiciais de indenização contra o órgão governamental. O rigor no processo contábil de retenção resguarda o patrimônio e a credibilidade institucional da entidade governamental.

Módulo 11: Contabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS)

Aula 11.1: Conceito, Atuária e Marco Legal dos RPPS

Os Regimes Próprios de Previdência Social configuram os sistemas previdenciários públicos constituídos especificamente por entes da federação para garantir a cobertura dos riscos de incapacidade, idade avançada e morte aos seus servidores públicos titulares de cargos efetivos e aos seus respectivos dependentes. O arcabouço normativo dos RPPS encontra-se balizado pelo artigo quarenta da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Federal número nove mil setecentos e dezessete de 1998, conjugada com as portarias técnicas expedidas pela Secretaria de Previdência do Ministério do Trabalho e Previdência.

A gestão do regime previdenciário próprio está intrinsecamente amarrada ao equilíbrio financeiro e atuarial do fundo. A avaliação atuarial consiste em um estudo estatístico e financeiro abrangente realizado por atuários qualificados que projeta no longo prazo as receitas de contribuições e as despesas com o pagamento de benefícios futuros aos servidores ativos, aposentados e pensionistas. Cabe à contabilidade do RPPS registrar adequadamente os passivos atuariais calculados nessas avaliações técnicas, evidenciando com absoluta clareza a existência de eventual superávit ou déficit atuarial no balanço patrimonial do fundo previdenciário municipal ou estadual.

Aula 11.2: Plano de Contas Específico e Escrituração do RPPS

A escrituração contábil das unidades gestoras dos Regimes Próprios de Previdência Social submete-se ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, contudo exige a utilização de um desdobramento analítico específico padronizado pela Secretaria de Previdência para capturar com precisão as particularidades dos fundos previdenciários. As contas patrimoniais do RPPS devem manter perfeita segregação entre o Plano Financeiro, que opera pelo regime de repartição simples, e o Plano

Previdenciário, estruturado sob o regime de capitalização e voltado para a acumulação de reservas garantidoras de longo prazo.

Os lançamentos contábeis devem evidenciar individualmente as contribuições previdenciárias patronais, as contribuições dos servidores ativos, dos inativos e dos pensionistas, além dos rendimentos auferidos com as aplicações financeiras dos recursos do fundo nas instituições bancárias credenciadas. A escrituração incorreta dos ingressos previdenciários ou a alocação de receitas de contribuição em contas de uso ordinário da prefeitura ou do estado configura desvio grave de finalidade. A segregação das contas garante que a riqueza acumulada no RPPS seja utilizada exclusivamente para a sua finalidade constitucional de pagamento de aposentadorias e pensões.

Aula 11.3: Gestão de Investimentos Previdenciários e Mensuração

A aplicação dos recursos financeiros acumulados pelos Regimes Próprios de Previdência Social no mercado financeiro submete-se a regras de prudência, segurança, rentabilidade e liquidez rigorosamente estipuladas pelo Conselho Monetário Nacional por meio da Resolução número quatro mil novecentos e sessenta e três de 2021 e suas atualizações. O plano de aplicação do fundo previdenciário deve ser aprovado pelo Conselho Deliberativo e executado dentro de limites diversificados de alocação em títulos públicos do Tesouro Nacional, fundos de investimento em renda fixa, renda variável e investimentos imobiliários.

A contabilidade do RPPS deve mensurar as aplicações financeiras pelo seu valor justo com base na marcação a mercado periódica divulgada pelas instituições administradoras dos fundos de investimento. O erro operacional comum em algumas unidades gestoras é manter as cotas registradas pelo custo histórico de aquisição, omitindo as perdas por

desvalorização ou os ganhos de capital reais havidos no mercado financeiro. A mensuração precisa a valor justo assegura a veracidade dos ativos garantidores das provisões atuariais do fundo, viabilizando a auditoria independente dos ativos financeiros mantidos pelo RPPS.

Aula 11.4: Contabilização do Déficit e Superávit Atuarial

A avaliação atuarial promovida anualmente no RPPS pode indicar a existência de um déficit atuarial, situação em que o valor presente das obrigações futuras com benefícios previdenciários supera o valor presente das receitas de contribuição somadas aos ativos financeiros acumulados no fundo. Para equacionar essa insuficiência, a legislação exige a elaboração e aprovação de um plano de amortização por meio de lei local, o qual estabelece alíquotas suplementares progressivas ou o aporte periódico de bens e haveres pelo ente patrocinador ao longo de um determinado horizonte temporal.

A contabilidade do RPPS e a contabilidade central do ente patrocinador devem registrar os compromissos assumidos no plano de amortização em contas específicas de controle e passivo não circulante. A omissão do registro da provisão matemática previdenciária e dos créditos a receber por amortização no balanço patrimonial constitui grave distorção contábil que mascara a crise estrutural das contas previdenciárias locais. O acompanhamento transparente dos saldos das contas atuariais pelo profissional contábil previne a descontinuidade dos pagamentos aos segurados do sistema previdenciário governamental.

Aula 11.5: Prestação de Contas e Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP)

As unidades gestoras de RPPS possuem a obrigação de prestar contas periodicamente ao Ministério do Trabalho e Previdência através do envio

informatizado do Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos, do Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Financeiras e do Demonstrativo da Avaliação Atuarial pelo sistema CADPREV. O atendimento rigoroso às exigências legais e a aprovação das contas contábeis e atuariais são condicionantes indispensáveis para a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária do município ou estado.

A perda da validade do Certificado de Regularidade Previdenciária acarreta sanções severas ao ente federativo, que fica sumariamente impedido de receber transferências voluntárias de recursos da União, celebrar acordos, contratos, convênios ou empréstimos com órgãos e entidades da administração federal, além do bloqueio da liberação de avais da Secretaria do Tesouro Nacional. A contabilidade do RPPS desempenha o papel central na alimentação tempestiva desses sistemas federais de controle, garantindo que os dados de balanço contábil coincidam perfeitamente com as informações prestadas nas obrigações previdenciárias acessórias.

Módulo 12: Custos no Setor Público

Aula 12.1: Importância e Fundamentos do Sistema de Custos

O Sistema de Custos do Setor Público fundamenta-se na necessidade de prover os gestores governamentais e a sociedade de informações estruturadas e quantificáveis sobre os custos reais da prestação dos serviços públicos e do funcionamento da máquina administrativa. O mandato para a implantação de sistemas de custos no ambiente público brasileiro remonta ao artigo setenta e nove da Lei Federal número quatro mil trezentos e trinta e quatro de 1964, tendo sido reafirmado de forma enfática pelo artigo cinquenta da Lei de Responsabilidade Fiscal e

detalhado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade da série NBC T 16.11.

A mensuração de custos no setor público afasta-se da busca pelo lucro comercial, voltando-se para a avaliação da eficiência operacional, eficácia alocativa e efetividade das políticas públicas executadas. Com dados precisos de custos, a administração consegue comparar o custo por aluno da rede escolar de diferentes regiões do município, o custo por leito hospitalar ocupado ou o custo por quilômetro de via pavimentada. A ausência de um sistema de custos impede a avaliação racional do desempenho do Estado e mascara desperdícios de recursos nas estruturas operacionais da administração pública.

Aula 12.2: Terminologia de Custos Aplicada à Gestão Pública

A correta aplicação da mensuração de custos exige o domínio absoluto das terminologias técnicas específicas que diferenciam os diversos fluxos de consumo de recursos. Os custos compreendem o valor monetário dos insumos, como bens e serviços, efetivamente consumidos para a produção de outros bens ou para a prestação de serviços públicos aos cidadãos. As despesas patrimoniais referem-se aos recursos consumidos direta ou indiretamente para a manutenção das atividades administrativas gerais, não se vinculando de forma imediata à prestação finalística do serviço público ofertado à sociedade.

Adicionalmente, é fundamental segregar os custos em custos diretos, aqueles que podem ser apropriados diretamente ao objeto de custo sem a necessidade de rateios; custos indiretos, que dependem da definição de critérios razoáveis de alocação; custos fixos, que permanecem inalterados diante de variações no volume da prestação do serviço público dentro de certo limite operacional; e custos variáveis, que oscilam em razão direta

da escala de atendimento. Confundir o valor pago orçamentariamente na compra de um estoque com o custo do serviço prestado é o erro conceitual mais frequente nas unidades de contabilidade pública.

Aula 12.3: Métodos de Custeio: Absorção, ABC e Direto

A estruturação de um sistema de custos governamental requer a escolha ponderada do método de custeio a ser adotado pela entidade, considerando a complexidade da estrutura e os objetivos analíticos pretendidos. O Método de Custeio por Absorção consiste na alocação de todos os custos de prestação de serviços, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, aos objetos de custo finais. Este método é amplamente utilizado por sua convergência com as normas contábeis de avaliação patrimonial e estoque no encerramento do exercício.

Por outro lado, o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como Método ABC, direciona os custos inicialmente para as atividades desenvolvidas pelo órgão público para, em seguida, alocar o custo dessas atividades aos produtos e serviços com base no consumo dos direcionadores de custos. O Custeio ABC oferece uma visão profunda sobre a eficiência dos processos de trabalho, sendo ideal para a gestão da saúde e educação. A escolha equivocada de um método extremamente complexo para um órgão de estrutura operacional simples inviabiliza a manutenção continuada do sistema por falta de insumos cadastrais atualizados pelas equipes da ponta.

Aula 12.4: Objetivos de Custo e Centros de Custos

A definição dos objetos de custo e a estruturação dos centros de custos constituem a etapa de modelagem fundamental para o sucesso do sistema de informação de custos no setor público. O objeto de custo representa a unidade que se deseja mensurar, podendo ser um programa de governo,

um projeto governamental, uma ação orçamentária, um órgão da administração, um departamento, um aluno, um paciente atendido ou um serviço específico ofertado à comunidade.

Os centros de custos dividem-se em centros de custos produtivos ou finalísticos, diretamente vinculados à prestação do serviço ao cidadão, e centros de custos auxiliares ou administrativos, que prestam suporte interno aos demais setores. O processo de apuração exige que os custos acumulados nos centros auxiliares, como o departamento de recursos humanos ou tecnologia da informação, sejam devidamente transferidos aos centros finalísticos por meio de critérios de rateio fundamentados. O erro em adotar critérios de rateio arbitrários compromete a confiabilidade das apurações dos custos finais dos serviços prestados.

Aula 12.5: Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público representa a solução tecnológica e conceitual desenvolvida no âmbito do Governo Federal para processar e evidenciar os custos das unidades administrativas estatais a partir das informações armazenadas nas bases de dados dos sistemas orçamentários, financeiros e patrimoniais. O SICSP fundamenta-se no aproveitamento dos lançamentos contábeis efetuados pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público sob o regime de competência patrimonial pura.

A ampliação desse modelo para Estados e Municípios demanda o aperfeiçoamento contínuo da qualidade dos dados primários inseridos nas ordens de pagamento, notas de almoxarifado e cadastros patrimoniais. O grande obstáculo para a consolidação dos sistemas de custos nas esferas subnacionais reside na precariedade dos registros patrimoniais e na persistência do viés puramente orçamentário na gestão. O profissional

contábil deve liderar o processo de conscientização corporativa sobre a importância dos dados de custo para o aprimoramento da alocação dos recursos orçamentários e para o controle social das despesas governamentais.

Módulo 13: Auditoria, Controle Interno e Externo

Aula 13.1: O Sistema de Controle na Administração Pública

O sistema de controle da administração pública brasileira organiza-se em uma arquitetura integrada e complementar composta pelo controle interno, exercido por órgãos específicos integrantes da própria estrutura do Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário, e pelo controle externo, titularizado pelo Poder Legislativo com o auxílio fundamental e técnico do Tribunal de Contas respectivo. Essa estrutura acha-se expressamente prevista nos artigos setenta e sete e setenta e quatro da Constituição Federal de 1988, visando assegurar a conformidade legal, a transparência e a eficiência na aplicação dos dinheiros públicos.

A finalidade essencial do controle na gestão governamental traduz-se no acompanhamento rigoroso do cumprimento das metas fiscais e físicas estabelecidas no planejamento público, na avaliação da legalidade dos atos de gestão financeira e na preservação da higidez do patrimônio público contra desvios, fraudes e erros operacionais. O descumprimento do dever constitucional de manter um sistema de controle interno atuante sujeita o gestor às penalidades da legislação e enfraquece a defesa institucional do órgão frente às inspeções promovidas pelos auditores do controle externo.

Aula 13.2: Atuação e Responsabilidade do Controle Interno

As unidades de controle interno desempenham papel estratégico no apoio à governança pública, atuando como linha de defesa preventiva para a

correta aplicação das normas legais, contábeis e operacionais no âmbito do órgão. As suas atribuições incluem a realização de auditorias internas, o acompanhamento dos limites fiscais estipulados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a avaliação da eficiência dos controles operacionais dos setores da instituição e a normatização de rotinas e procedimentos técnicos de trabalho.

A atuação do controle interno deve ser pautada pela independência funcional, objetividade e rigor técnico, afastando-se da mera ingerência política ou da assunção de tarefas típicas da gestão executiva e ordenação de despesas. O erro de governança que compromete o controle interno ocorre quando o órgão é reduzido a um setor meramente cartorário que chancela processos de pagamento sem realizar auditoria por amostragem baseada em matrizes de risco. Um controle interno robusto identifica fragilidades em processos de compras e na escrituração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público antes que se convertam em sanções do Tribunal de Contas.

Aula 13.3: O Controle Externo e o Papel dos Tribunais de Contas

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo opera com o suporte técnico e especializado dos Tribunais de Contas da União, dos Estados e de Municípios específicos, aos quais compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades públicas sujeitas à sua jurisdição. Entre suas funções precípua, destaca-se a emissão de parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelos Chefes do Poder Executivo e o julgamento definitivo das contas dos demais administradores e ordenadores de despesas públicos.

Os Tribunais de Contas dispõem de amplos poderes constitucionais para realizar inspeções, auditorias concomitantes ou ordenadas, assinar prazos

para a adoção de medidas corretivas, aplicar multas administrativas aos gestores faltosos e determinar a imputação de débito para o ressarcimento dos prejuízos causados ao erário. O contador público interage de forma constante com esses órgãos ao transmitir as remessas periódicas de dados contábeis informatizados. O fornecimento de dados inconsistentes aos sistemas do Tribunal de Contas acarreta a rejeição automatizada dos módulos de informação e a abertura de tomada de contas especial contra os responsáveis.

Aula 13.4: Técnicas de Auditoria Contábil Governamental

A auditoria contábil governamental aplica um conjunto sistematizado de procedimentos e técnicas de exame com o objetivo de obter evidências suficientes e apropriadas que permitam fundamentar a opinião do auditor sobre a adequação, exatidão e fidedignidade das demonstrações contábeis e dos lançamentos efetuados. As técnicas usuais englobam o exame documental detalhado das notas de empenho, liquidação e notas fiscais, a inspeção física de estoques e imóveis imobilizados, a observação direta de rotinas operacionais e a realização de confirmações externas com fornecedores, bancos e procuradorias jurídicas.

Adicionalmente, os procedimentos de revisão analítica são empregados para avaliar variações atípicas nos saldos das contas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público em relação aos exercícios anteriores. O erro na condução de uma auditoria contábil governamental ocorre ao ignorar a avaliação do ambiente de controle e dos controles internos do sistema de TI do órgão, restringindo-se ao exame superficial do suporte papel das despesas. A aplicação das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores assegura que a auditoria agregue valor real à gestão governamental.

Aula 13.5: Matriz de Achados e Recomendações de Auditoria

A formalização dos resultados obtidos durante os trabalhos de fiscalização e auditoria governamental concretiza-se na elaboração do relatório de auditoria, cujo núcleo estruturante fundamenta-se na elaboração da matriz de achados. O achado de auditoria caracteriza-se por ser qualquer fato relevante e devidamente comprovado por evidências sólidas que indica o descumprimento de normas legais ou a existência de fragilidades na gestão contábil, financeira ou patrimonial examinada. A matriz estrutura o achado correlacionando de forma lógica o fato apurado, a condição encontrada, o critério legal violado, a causa raiz e o efeito gerado sobre as contas públicas.

Com base na matriz de achados, a auditoria formula recomendações e determinações diretivas e construtivas destinadas a sanar as impropriedades constatadas e prevenir a sua reincidência nos exercícios futuros. O erro cometido por auditores iniciantes consiste em lavrar achados fundamentados em presunções sem o devido suporte de provas documentais cabais ou divergências formais irrelevantes que não afetam a essência do resultado financeiro. O acompanhamento rigoroso do plano de ação elaborado pela gestão para o cumprimento das recomendações da auditoria é o mecanismo que garante a efetiva evolução da contabilidade pública.

Módulo 14: Governança, Gestão de Riscos e Compliance Público

Aula 14.1: Princípios de Governança no Setor Público

A governança no setor público compreende o conjunto abrangente de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática pelas instâncias superiores das instituições governamentais para direcionar, monitorar e avaliar a gestão das políticas públicas e a prestação dos

serviços ofertados à sociedade. A governança fundamenta-se nos princípios basilares da capacidade de resposta, da integridade, da transparência, da prestação de contas com responsabilidade, da equidade e da conformidade rigorosa com o ordenamento jurídico vigente.

Enquanto a gestão pública foca na operacionalização cotidiana e na execução das ações operacionais, a governança ocupa-se da definição das diretrizes estratégicas de longo prazo, do alinhamento institucional com as necessidades coletivas e da garantia do cumprimento dos objetivos de governo. O enfraquecimento das estruturas de governança abre espaço para a ocorrência de desperdícios, corrupção, sobrepreço e captura das políticas públicas por interesses escusos. O profissional contábil atua como agente central da governança ao garantir a fidedignidade dos demonstrativos contábeis que alimentam os órgãos de decisão.

Aula 14.2: Gestão de Riscos Fiscais e Operacionais

A gestão de riscos no setor público consiste em um processo sistemático, contínuo e integrado, projetado para identificar, mapear, avaliar, tratar e monitorar os eventos potenciais capazes de afetar negativamente o atingimento dos objetivos institucionais e a manutenção do equilíbrio das contas públicas. Os riscos fiscais abrangem passivos contingentes, variação frustrada da arrecadação de receitas, decisões judiciais desfavoráveis expressivas e frustração nas estimativas de metas fiscais que exigem contingenciamento orçamentário imediato.

Os riscos operacionais referem-se a falhas humanas, colapsos em sistemas informatizados de contabilidade, fraudes em processos licitatórios ou interrupção não planejada na prestação de serviços públicos essenciais. A mensuração dos riscos faz-se avaliando a probabilidade de

sua ocorrência combinada com a severidade do seu impacto financeiro ou reputacional. Deixar de incluir o anexo de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias é um erro grave de planejamento que fragiliza a proteção das finanças públicas diante de choques econômicos externos ou passivos judiciais não previstos.

Aula 14.3: Programas de Integridade e Compliance Público

A implementação de programas de integridade e compliance na administração pública traduz-se no estabelecimento de uma estrutura institucional contínua voltada para assegurar que os atos e decisões da gestão estejam em perfeita consonância com os padrões éticos, com os códigos de conduta do órgão e com as normas legais atinentes à probidade administrativa. O compliance público visa prevenir, detectar e remediar a ocorrência de condutas ilícitas, desvios éticos, conflitos de interesse e atos lesivos contra a administração previstos na legislação anticorrupção.

Um programa de integridade público efetivo engloba o comprometimento expressivo da alta direção, a instituição de um código de conduta claro, a realização de treinamentos periódicos com os servidores públicos, o estabelecimento de canais de denúncia anônimos independentes com proteção ao denunciante e a condução rigorosa de investigações internas. O erro comum é a elaboração do chamado compliance de fachada, consubstanciado na edição de manuais e regulamentos formais que jamais são aplicados na prática operacional do órgão. A contabilidade e o controle interno são pilares indispensáveis de checagem do cumprimento do programa.

Aula 14.4: Transparência Ativa, Passiva e Controle Social

A transparência pública desdobra-se em duas dimensões fundamentais regulamentadas pela Lei de Acesso à Informação: a transparência ativa, que impõe o dever de os órgãos públicos divulgarem proativamente na internet dados de sua gestão orçamentária, financeira, contratos e licitações sem a necessidade de requerimento prévio; e a transparência passiva, que obriga o Estado a responder de forma célere e fundamentada aos pedidos de informação apresentados por qualquer cidadão ou entidade civil.

A transparência contábil não se limita à simples publicação fria de tabelas orçamentárias inacessíveis, exigindo a utilização de linguagem clara, dados em formato aberto, gráficos inteligíveis e painéis interativos de navegação simples que viabilizem a participação e o efetivo controle social das contas por parte da população. A divulgação de balanços incompletos ou em formatos fechados e não pesquisáveis constitui descumprimento do dever constitucional de prestação de contas, sujeitando o órgão a denúncias perante os órgãos do Ministério Público e Tribunais de Contas.

Aula 14.5: Matriz de Controles Internos Contábeis

A matriz de controles internos contábeis consubstancia-se no instrumento mapeado de controle no qual são identificados os riscos contábeis específicos incidentes em cada etapa dos processos de escrituração, cadastramento, mensuração e elaboração dos demonstrativos contábeis do setor público. Para cada risco identificado, a matriz estabelece os respectivos controles preventivos e detectivos a serem executados obrigatoriamente pelos contadores e técnicos de contabilidade do órgão público.

Exemplos práticos de controles da matriz incluem a exigência de segregação de funções entre quem autoriza o empenho e quem realiza a

liquidação da despesa, a obrigatoriedade da realização mensal de conciliações bancárias assinadas e a exigência de dupla validação para a alteração de parâmetros no plano de contas. O descaso na manutenção e atualização da matriz de controles contábeis eleva exponencialmente a probabilidade de ocorrência de erros de escrituração sistemáticos e omissão de obrigações passivas no balanço patrimonial, comprometendo irremediavelmente a confiabilidade dos demonstrativos emitidos.

Módulo 15: Tópicos Avançados de Convergência Internacional

Aula 15.1: Contexto e Histórico da Convergência Internacional das IPSAS

O processo de convergência internacional da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se formalmente no Brasil na primeira década dos anos dois mil, coordenado pela Secretaria do Tesouro Nacional em parceria técnica com o Conselho Federal de Contabilidade. O objetivo central deste movimento foi alinhar o modelo contábil público brasileiro aos padrões internacionais editados pela International Federation of Accountants por meio do International Public Sector Accounting Standards Board, superando o antigo viés meramente orçamentário que predominava na legislação brasileira desde a década de mil novecentos e sessenta.

A convergência visa dotar as demonstrações contábeis do setor público brasileiro de atributos como comparabilidade internacional, representação fidedigna da situação patrimonial do Estado e transparência na evidenciação de passivos contingentes e provisões de longo prazo. A implementação gradual das IPSAS alterou a rotina das controladorias contábeis, exigindo a atualização constante dos manuais de contabilidade e a substituição de velhas práticas burocráticas pela mensuração fundamentada na essência econômica das transações governamentais. A

resistência à mudança cultural ainda é o principal desafio enfrentado nas pequenas administrações subnacionais.

Aula 15.2: Ativos Intangíveis no Setor Público (IPSAS 31 / NBC TSP 08)

O reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos intangíveis na administração pública submetem-se às diretrizes específicas da IPSAS 31, reproduzidas na norma nacional NBC TSP 08. Um ativo intangível caracteriza-se como um ativo não monetário identificável, sem substância física, controlado pela entidade governamental e do qual se espera a geração de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Exemplos comuns no setor público incluem softwares corporativos desenvolvidos ou adquiridos, licenças de sistemas, marcas governamentais, patentes e direitos autorais.

Para o reconhecimento contábil inicial de um ativo intangível gerado internamente, como um software customizado pela equipe de TI do órgão, a entidade deve segregar o projeto na fase de pesquisa e na fase de desenvolvimento. Os gastos incorridos na fase de pesquisa são contabilizados como variação patrimonial diminutiva do exercício, enquanto os gastos na fase de desenvolvimento devem ser capitalizados no ativo se for demonstrada a viabilidade técnica e a intenção de concluir a ferramenta para uso público. Misturar essas fases é um erro frequente que gera imobilizações indevidas no ativo não circulante do balanço patrimonial.

Aula 15.3: Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (IPSAS 19 / NBC TSP 03)

A mensuração e evidenciação de provisões e contingências no setor público são disciplinadas pela IPSAS 19 e pela norma nacional NBC TSP 03, exigindo a perfeita segregação entre passivos reais, provisões estimadas

e contingências passivas e ativas. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incerto reconhecido no balanço patrimonial quando a entidade possui uma obrigação presente decorrente de eventos passados, for provável a saída de recursos para liquidar a obrigação e seja possível elaborar uma estimativa confiável do valor.

Por outro lado, os passivos contingentes constituem obrigações possíveis cujas existências serão confirmadas pela ocorrência de eventos futuros incertos ou obrigações presentes onde a saída de recursos não é provável. Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no corpo do balanço patrimonial, figurando obrigatoriamente discriminados em notas explicativas detalhadas. O erro comum no setor público consiste em ignorar o passivo contingente decorrente de disputas Judiciais de desapropriação em andamento, privando o mercado financeiro e os órgãos de fiscalização de informações reais sobre potenciais rombos no caixa governamental.

Aula 15.4: Parcerias Público-Privadas (PPP) e Concessões (IPSAS 32 / NBC TSP 04)

O registro contábil dos contratos de concessão de serviços e das Parcerias Público-Privadas regulamenta-se pela IPSAS 32, alinhada à norma brasileira NBC TSP 04, tratando do reconhecimento dos ativos de concessão e dos respectivos passivos financeiros ou diferidos assumidos pelas concessionárias e pelo concedente governamental. Quando o ente público controla ou regulamenta quais serviços a concessionária deve prestar, a quem, a que preço, e detém o controle de qualquer participação residual significativa no ativo ao final da concessão, o bem deve ser reconhecido no ativo imobilizado do ente governamental.

Concomitantemente com o reconhecimento do ativo da concessão de serviços, o ente público deve registrar um passivo correspondente mensurado pelo valor justo do bem. Esse passivo pode assumir a forma de uma obrigação financeira, quando o Estado assume o compromisso direto de efetuar pagamentos periódicos ao parceiro privado, ou na forma de uma receita diferida, quando o parceiro privado obtém o direito de cobrar dos usuários do serviço concedido. A falha no registro contábil das PPPs e concessões omite o endividamento real de longo prazo do Estado, distorcendo os cálculos do limite fiscal impostos aos entes da federação.

Aula 15.5: Eventos Após a Data do Balanço (IPSAS 14 / NBC TSP 02)

A contabilização de eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço patrimonial, fixada em trinta e um de dezembro do exercício financeiro, rege-se pela IPSAS 14 e pela norma NBC TSP 02. Esses eventos compreendem todas as ocorrências favoráveis ou desfavoráveis ocorridas entre a data de encerramento do exercício contábil e a data na qual é autorizada a emissão formal dos relatórios e balanços contábeis da entidade para envio ao Poder Legislativo e aos órgãos de fiscalização.

Os eventos dividem-se em eventos que exigem ajustes nos demonstrativos e eventos que não exigem ajustes. Os eventos que geram ajustes são aqueles que fornecem evidências adicionais sobre condições que já existiam na data do balanço, tal como a decisão final de um processo judicial que fixa o valor definitivo de uma indenização devida pelo município. Já os eventos que não exigem ajustes nas contas devem ser informados detalhadamente em notas explicativas caso sua omissão possa influenciar a avaliação dos usuários da informação contábil pública. Deixar de ajustar os balanços contábeis com base nesses eventos compromete a veracidade dos dados oficiais do Estado.

Módulo 16: Prestação de Contas, Julgamento e Encerramento de Mandato

Aula 16.1: Processo de Prestação de Contas Governamental

A prestação de contas governamental constitui a obrigação constitucional insculpida no artigo setenta da Carta Magna, impondo a qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos o dever de prestar contas transparentes sobre a sua aplicação perante o órgão de controle competente e a sociedade. O processo de prestação de contas anuais reúne a consolidação do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, parecer do controle interno e relatórios de metas físicas do planejamento.

A instrução documental do processo de prestação de contas deve obedecer a prazos rígidos e à forma de organização do acervo estipulada no regimento interno de cada Tribunal de Contas. A omissão involuntária de peças obrigatórias ou o atraso não fundamentado no envio das informações enseja o bloqueio das contas e a imediata instauração do processo de tomada de contas especial contra os gestores. A equipe contábil desempenha o papel central na compilação do processo, assegurando a absoluta exatidão numérica dos dados e a sua perfeita rastreabilidade técnica aos livros contábeis de escrituração.

Aula 16.2: Julgamento de Contas e Tipos de Pareceres

O julgamento técnico-político das contas governamentais opera-se por meio de duas fases distintas: a apreciação técnica com emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas com relação às contas de governo prestadas pelo Prefeito ou Governador; e o julgamento das contas pelo Poder Legislativo correspondente, acrescido do julgamento direto do

Tribunal de Contas quanto às contas de gestão dos ordenadores de despesas e diretores de autarquias públicas. Os pareceres prévios e os acórdãos de julgamento classificam-se em favoráveis ou regulares, favoráveis com ressalvas ou regulares com ressalvas, e desfavoráveis ou irregulares.

O parecer favorável sem ressalvas atesta a conformidade das contas com a legislação orçamentária e a adequada representação fidedigna dos balanços patrimoniais. O parecer favorável com ressalvas aponta impropriedades formais ou falhas de reduzida gravidade que não macularam o resultado da gestão fiscal nem causaram dano ao erário, recomendando correções imediatas. Já o parecer desfavorável ou a rejeição direta das contas decorre de violações graves de limites constitucionais, descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicação indevida de recursos em saúde e educação ou dolo, sujeitando os responsáveis à inelegibilidade prevista na lei e ao ressarcimento ao erário público.

Aula 16.3: Transição de Governo e Preservação de Dados

A transição de governo consiste no processo institucionalizado por meio do qual uma equipe indicada pelo candidato eleito toma conhecimento da real situação orçamentária, financeira, patrimonial e operacional da administração pública, permitindo o planejamento contínuo da nova gestão sem interrupção da prestação dos serviços ofertados à sociedade. A condução da transição deve pautar-se pelo dever de transparência, pela cooperação e pela preservação do acervo documental e eletrônico pertencente ao Estado.

A equipe contábil do governo que se encerra deve elaborar um relatório detalhado de transição contendo os saldos atualizados de caixa por fonte

de recursos, a posição completa dos Restos a Pagar processados e não processados, os contratos vigentes, a Dívida Ativa a arrecadar e as conciliações bancárias finalizadas. Erros operacionais graves observados na transição abrangem o descarte ilegal de documentos contábeis, a exclusão proposital de bancos de dados contábeis e a ocultação de empenhos cancelados sem fundamentação técnica. O descumprimento dos deveres da transição acarreta denúncias ao Ministério Público e imediata instauração de auditorias especiais pelos Tribunais de Contas.

Aula 16.4: Vedações do Artigo 42 da LRF no Encerramento de Mandato

O artigo quarenta e dois da Lei de Responsabilidade Fiscal impõe uma das proibições mais severas para o encerramento de mandatos estaduais e municipais, vedando expressamente aos titulares de Poder ou órgão público, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa para o adimplemento.

A apuração do cumprimento desse dispositivo exige o cálculo detalhado e isolado das disponibilidades financeiras por fonte de recursos ao final do mandato, deduzindo-se todos os Restos a Pagar inscritos e demais obrigações financeiras assumidas de curto prazo. A existência de saldo de disponibilidade financeira negativo em qualquer fonte de recursos ao encerramento do mandato configura descumprimento do artigo quarenta e dois da LRF. Essa infração é classificada como crime contra as finanças públicas pela legislação penal brasileira, expondo o ordenador de despesas a sanções corporais e ao julgamento por improbidade administrativa.

Aula 16.5: Responsabilidade do Contador Público e Código de Ética

O contador público exerce uma função de Estado essencial para o resguardo da moralidade e da higidez na gestão dos dinheiros públicos, submetendo a sua conduta profissional às normas do Código de Ética Profissional do Contador e ao arcabouço da legislação administrativa e penal. No exercício das suas funções, o profissional da contabilidade é responsável pela fidelidade dos dados registrados nos sistemas corporativos e pela elaboração das demonstrações contábeis em absoluta conformidade com as diretrizes técnicas do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional.

A atuação ética do contador público impõe a recusa expressa a ordens ilegais ou tentativas de maquiagem contábil emitidas por ordenadores de despesas ou gestores políticos que visem burlar os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal. O contador que chancela balanços falsificados ou omite passivos exigíveis voluntariamente responde solidariamente com o gestor principal nas esferas administrativa, civil e criminal, podendo perder a habilitação do registro profissional perante o Conselho Regional de Contabilidade. A independência técnica e a integridade são os pilares que conferem autoridade e utilidade ao trabalho do contador no setor público.

Módulo Extra

Fontes de referência sugeridas para estudos complementares

- Conselho Federal de Contabilidade - NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
- Secretaria do Tesouro Nacional - MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Edição Atualizada)
- Secretaria do Tesouro Nacional - MDF - Manual de Demonstrativos Fiscais (Edição Atualizada)

- Brasil - Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 - Estatutária da Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços
- Brasil - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal
- Brasil - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Capítulo das Finanças Públicas (Arts. 163 a 169)
- International Federation of Accountants (IFAC) - IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board
- Ministério do Trabalho e Previdência - Secretaria de Previdência - CADPREV e Manuais dos RPPS
- Tribunal de Contas da União - Manuais e Guias Práticos de Gestão de Riscos, Governança e Auditoria Governamental
- Giacomoni, James - Orçamento Público - Editora Atlas (Literatura de Referência Técnica)
- Kohama, Heilio - Contabilidade Pública: Teoria e Prática - Editora Atlas (Literatura de Referência Técnica)