

Curso de Contabilidade Pública e Gestão Financeira



NOME DO CURSO:

Contabilidade Pública e Gestão Financeira

Entenda a contabilidade aplicada ao setor público com foco na legislação brasileira, normas técnicas da STN e CFC, e execução orçamentária do Estado. Domine as demonstrações contábeis públicas, o plano de contas aplicado ao setor público, a gestão de restos a pagar e a responsabilidade fiscal para atuar no controle interno e externo das finanças públicas. #ContabilidadePublica #CASP #PCASP #ExecucaoOrcamentaria #LRF #FinancasPublicas #AdministracaoPublica #GestaoOrcamentaria #DireitoFinanceiro #AuditoriaPublica

O QUE VOCÊ VAI APRENDER:

- Fundamentos normativos e legais da contabilidade aplicada ao setor público.
- Estruturação e operacionalização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).
- Registros de eventos patrimoniais, orçamentários e financeiros na administração pública.
- Elaboração e análise de demonstrações contábeis segundo as MCASP e NBC TSP.
- Controle e execução do orçamento municipal, estadual e federal.
- Análise da Lei de Responsabilidade Fiscal aplicada à gestão patrimonial pública.

- Rotinas de encerramento do exercício financeiro e consolidação de contas.

PÚBLICO-ALVO:

- Contadores e analistas de finanças atuantes no setor público.
- Servidores públicos envolvidos com planejamento, orçamento e contabilidade.
- Auditores de tribunais de contas e controladores internos.
- Estudantes e profissionais que buscam especialização técnica no setor público.

Módulo 1: Introdução e Normatização da Contabilidade Pública

Aula 1.1: Conceito e Objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público A contabilidade aplicada ao setor público possui como objeto principal o patrimônio público, o qual abrange o conjunto de bens, direitos e obrigações mensuráveis em moeda que pertencem às entidades governamentais. A finalidade primária dessa disciplina reside no fornecimento de informações estruturadas para a tomada de decisão, o controle social e a prestação de contas dos gestores públicos. O escopo de atuação abrange desde os órgãos da administração direta até as autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, respeitando as especificidades do regime de governança e arrecadação de cada estrutura estatal. A observância desse objeto exige a segregação entre os fluxos estritamente orçamentários e os fatos de natureza patrimonial, garantindo a evidenciação da situação líquida real da entidade.

A explicação técnica acerca da abrangência patrimonial passa pelo reconhecimento de que a contabilidade pública não se limita à verificação do cumprimento das leis orçamentárias. A aplicação prática exige o registro sintético e analítico das modificações patrimoniais provocadas pelas transações com ou sem contraprestação. Exemplos reais incluem a incorporação de bens infraestruturais, o reconhecimento de provisões para passivos atuariais e a variação da dívida consolidada. Os impactos profissionais refletem-se no aprimoramento do controle fiscal, permitindo que contadores evitem o erro comum de omitir a depreciação de bens de uso especial. No contexto operacional, essa abordagem garante conformidade com as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade e das diretrizes internacionais aplicadas ao setor público.

Aula 1.2: Evolução Normativa: Da Lei 4.320/64 às NBC TSP A estruturação legal das finanças públicas brasileiras assenta-se historicamente na Lei 4.320/1964, norma que instituiu o código estatutário para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Contudo, o processo de modernização exigiu a convergência com as normas internacionais editadas pela International Federation of Accountants, adaptadas ao Brasil pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público. Essa evolução normativa promoveu a transição de um modelo meramente orçamentário e legalista para um sistema focado na transparência, na fidedignidade patrimonial e na evidenciação completa de ativos e passivos

governamentais, superando lacunas históricas na mensuração da dívida e do patrimônio líquido público.

Do ponto de vista operacional, a coexistência da Lei 4.320/1964 com as NBC TSP exige uma interpretação sistemática que preserve os conceitos legais de execução orçamentária sem prejuízo do regime de competência para fatos patrimoniais. A aplicação prática traduz-se no reconhecimento de variações patrimoniais diminutivas no momento do fato gerador, independentemente do pagamento financeiro. Exemplos reais dessa dinâmica envolvem a contabilização de férias e décimo terceiro salário de servidores por competência mensal, em vez do registro exclusivo no mês do pagamento. Profissionais do setor público devem adotar a boa prática de alinhar as rotinas de lançamento aos manuais atualizados da Secretaria do Tesouro Nacional, prevenindo erros como o diferimento indevido de despesas correntes de um exercício para outro.

Aula 1.3: Princípios de Contabilidade Aplicados ao Setor Público Os princípios de contabilidade, ao serem observados no ambiente governamental, recebem matizes específicos alinhados às exigências de transparência e suprimento do interesse público. O princípio da oportunidade impõe o registro imediato e integral de todas as variações patrimoniais, evitando a manipulação de resultados fiscais entre exercícios. O princípio da prudência exige a adoção do menor valor para os ativos e do maior valor para os passivos quando existirem incertezas razoáveis de mensuração. A aplicação rigorosa desses postulados assegura que as

demonstrações financeiras reflitam com neutralidade a real condição econômica e fiscal da administração pública, fundamentando pareceres técnicos e auditorias públicas.

Em termos operacionais, o princípio da competência desempenha papel central ao desvincular o reconhecimento patrimonial da movimentação de caixa. A aplicação prática traduz-se no registro do direito de receber tributos no momento do lançamento do crédito fiscal, independentemente de sua liquidação efetiva pelo contribuinte. Um exemplo real é a contabilização do Imposto Predial e Territorial Urbano no início do exercício financeiro, ajustado pela estimativa de perdas de créditos não realizáveis. Os impactos profissionais dessa postura técnica evitam distorções na apuração da situação líquida patrimonial, mitigando o erro comum de considerar receitas tributárias apenas no ingresso financeiro, o que ocultaria o volume de créditos a receber registrados em dívida ativa.

Aula 1.4: O Papel da Secretaria do Tesouro Nacional e do CFC A convergência e a padronização das rotinas contábeis governamentais no Brasil são coordenadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, em parceria estratégica com o Conselho Federal de Contabilidade. A Secretaria do Tesouro Nacional é responsável pela edição periódica do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e pela gestão do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade edita as normas técnicas de aplicação obrigatória, assegurando a fundamentação doutrinária e a consonância do

modelo brasileiro com os padrões internacionais emitidos pelo International Public Sector Accounting Standards Board.

A atuação harmonizada dessas duas instituições viabiliza a consolidação das contas públicas nacionais sob parâmetros homogêneos, permitindo comparações temporais e interentes locais. Na prática operacional, contadores governamentais devem monitorar as alterações introduzidas nos manuais e instruções de procedimentos contábeis editados anualmente. Um exemplo dessa aplicação é o cumprimento dos prazos para publicação das demonstrativas fiscais exigidas pelo SICONFI. A observância dessas normatizações evita o cometimento de falhas formais que ensejam a rejeição de contas pelos Tribunais de Contas municipais ou estaduais, promovendo a transparência e a fidedignidade no repasse de dados orçamentários e patrimoniais para o Governo Federal.

Aula 1.5: Campo de Aplicação da Contabilidade Pública O campo de aplicação da contabilidade pública abrange todas as entidades que integram a administração direta e indireta dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público e da Defensoria Pública. Abrange de forma obrigatória as autarquias, as fundações públicas e os fundos especiais criados pelo poder público. No âmbito das empresas estatais, a aplicação difere conforme a classificação de dependência financeira: empresas estatais dependentes, que recebem recursos para pagamento de despesas de custeio ou de pessoal, devem obrigatoriamente aplicar as diretrizes da contabilidade pública integral, enquanto as não

dependentes seguem precipuamente a legislação das sociedades por ações.

A delimitação precisa desse perímetro operacional é essencial para a consolidação das demonstrações financeiras da entidade federativa. Na prática diária, a identificação correta da natureza jurídica da entidade orienta o enquadramento na tabela de eventos e na estrutura de contas do sistema orçamentário. Um exemplo prático e comum consiste no enquadramento de consórcios públicos de direito público, que devem consolidadamente adotar o plano de contas governamental para prestar contas aos entes consorciados. O erro em delimitar o campo de aplicação pode resultar na exclusão indevida de passivos expressivos na prestação de contas consolidada, afetando a avaliação da margem de endividamento do ente da federação sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Módulo 2: Planejamento Orçamentário e Sistema Financeiro Público

Aula 2.1: Plano Plurianual (PPA): Diretrizes e Elaboração O Plano Plurianual representa o instrumento de planejamento governamental de médio prazo, destinado a estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, além das relativas aos programas de duração continuada. Sua vigência engloba o período de quatro anos, iniciando-se no segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e encerrando-se no primeiro ano do mandato subsequente. Essa dinâmica garante a continuidade das ações governamentais e impede a interrupção

abrupta de investimentos estruturantes e políticas públicas consolidadas a cada transição de governo federal, estadual ou municipal.

A elaboração do Plano Plurianual exige profundo diagnóstico socioeconômico e alinhamento com os indicadores regionais de desenvolvimento. Na rotina prática, as secretarias de planejamento coletam demandas operacionais, quantificam custos e definem indicadores de desempenho para cada programa governamental. Um exemplo real é a previsão plurianual para a construção de Unidades Básicas de Saúde com a discriminação dos valores anuais de investimento e custeio futuro. O impacto profissional de uma boa elaboração impede o erro clássico de incluir novos projetos de investimento sem a devida provisão para a manutenção da capacidade operacional já existente, mantendo a consistência do sistema de planejamento com a legislação orçamentária subsequente.

Aula 2.2: Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Anexo de Metas Fiscais A Lei de Diretrizes Orçamentárias atua como a ponte de ligação entre as diretrizes estratégicas de médio prazo contidas no Plano Plurianual e a alocação anual de recursos promovida pela Lei Orçamentária Anual. Dentre suas funções essenciais, a lei compreende a definição das metas e prioridades da administração pública, a orientação para elaboração da lei orçamentária anual, as alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Além disso, por exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes

Orçamentárias deve conter o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, instrumentos indispensáveis para a gestão fiscal responsável.

A sustentabilidade das contas públicas depende diretamente do rigor na elaboração do Anexo de Metas Fiscais, no qual se estabelecem metas anuais relativas a receitas, despesas, resultado primário, resultado nominal e dívida consolidada para o exercício a que se referir e para os dois seguintes. A aplicação prática dessa norma exige a elaboração de memórias de cálculo fundamentadas em projeções macroeconômicas realistas. Exemplo disso é a previsão da receita tributária vinculada ao crescimento projetado do Produto Interno Bruto e da taxa de inflação. O erro operacional comum reside no uso de premissas otimistas sem base empírica, o que gera frustração de arrecadação no decorrer da execução orçamentária, forçando contingenciamentos severos de gastos públicos.

Aula 2.3: Lei Orçamentária Anual (LOA) e Seus Anexos A Lei Orçamentária Anual estimará as receitas e fixará as despesas para o exercício financeiro subsequente, concretizando o plano de ação de curto prazo do governo. A estrutura da lei orçamentária anual é composta por três sub-orçamentos interligados: o orçamento fiscal, referente aos poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta; o orçamento de investimento das empresas em que a União, Estado ou Município detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social,

abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, como saúde, previdência e assistência social.

A consolidação da lei orçamentária anual exige estrita observância dos anexos exigidos pela Lei 4.320/1964, tais como o quadro discriminativo da receita por fontes e da despesa por funções e programas. Em termos práticos, o setor orçamentário consolida as propostas setoriais ajustando-as aos limites globais de arrecadação estimados. Um exemplo operacional de aplicação é a fixação de dotação orçamentária para a contratação de serviços terceirizados de limpeza e vigilância nas escolas municipais. O rigor técnico na classificação impede erros recorrentes, como a alocação inadequada de elementos de despesa, assegurando que o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo espelhe com precisão a programação financeira de curto prazo.

Aula 2.4: Princípios Orçamentários Constitucionais e Legais O sistema orçamentário brasileiro fundamenta-se em princípios doutrinários e constitucionais que balizam a elaboração, aprovação e execução das leis de meios. Destacam-se o princípio da unidade, que preceitua a existência de um único orçamento para cada ente federativo; o princípio da universalidade, determinando que todas as receitas e todas as despesas devam integrar a lei orçamentária; o princípio da anualidade, vinculando a vigência do orçamento ao exercício financeiro que coincide com o ano civil; e o princípio da exclusividade, que impede a inclusão no texto legal orçamentário de matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa,

ressalvadas as autorizações para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito.

A aplicação prática dos princípios orçamentários visa coibir práticas desvirtuadoras da transparência financeira e do controle parlamentar sobre o patrimônio público. Na dinâmica diária, contadores públicos devem atentar para o princípio da não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, respeitando apenas as exceções constitucionalmente positivadas, como os repasses mínimos para a saúde e a educação. Um erro comum no contexto operacional reside na tentativa de vincular taxas a finalidades genéricas de custeio administrativo sem amparo legal. A observância estrita desses princípios assegura a legitimidade das dotações e preserva o equilíbrio institucional entre os Poderes.

Aula 2.5: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI/SIAFEM) Os Sistemas Integrados de Administração Financeira, representados pelo SIAFI em âmbito federal e pelos sistemas SIAFEM ou correspondentes estaduais e municipais, constituem a ferramenta computacional por meio da qual a administração pública processa sua execução orçamentária, financeira e contábil. Esses sistemas funcionam como uma grande base de dados centralizada que registra todas as fases das transações governamentais em tempo real, integrando a execução orçamentária do dispêndio às movimentações bancárias efetivas e às alterações no patrimônio líquido das entidades, garantindo rastreabilidade e uniformidade conceitual aos atos administrativos.

A operacionalização do sistema baseia-se em tabelas estruturadas, como a tabela de eventos, que associa atos e fatos administrativos às devidas rotinas de débito e crédito no plano de contas. Na prática profissional cotidiana, um operador ao emitir uma Nota de Empenho aciona uma sequência lógica parametrizada que debita as dotações disponíveis e credita o compromisso orçamentário assumido. Um exemplo real é a liquidação de uma fatura de obra pública, que registra simultaneamente a obrigação de pagar e a incorporação do bem ao patrimônio. A correta utilização desses sistemas previne falhas de digitação e inconsistências contábeis, servindo como fonte primária para auditorias automatizadas e relatórios de transparência fiscal.

Módulo 3: Receita Pública: Conceito, Classificação e Estágios

Aula 3.1: Receitas Orçamentárias versus Extraorçamentárias As receitas públicas dividem-se fundamentalmente em duas grandes categorias no âmbito da contabilidade pública: receitas orçamentárias e receitas extraorçamentárias. As receitas orçamentárias são aquelas que pertencem ao Estado, integram o montante arrecadado para fazer frente às dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual e aumentam, de forma efetiva ou não, o patrimônio financeiro do ente público. Por outro lado, as receitas extraorçamentárias representam meros ingressos financeiros de caráter transitório, nos quais o Estado atua como simples depositário de valores que deverão ser devolvidos posteriormente ou repassados a terceiros na forma da lei.

A diferenciação prática entre essas duas modalidades é crítica para o cômputo da receita corrente líquida e para a correta apuração do resultado financeiro do exercício. Na rotina operacional, a arrecadação de Imposto de Renda Retido na Fonte de servidores constitui receita orçamentária própria, enquanto a retenção de consignações em folha de pagamento para quitação de empréstimos bancários pessoais configura ingresso extraorçamentário. O erro comum em contabilizar ingressos extraorçamentários como receita orçamentária resulta no inflacionamento artificial da receita do ente, induzindo a erros na fixação da capacidade de gasto e descumprindo os critérios estabelecidos pelas normas do Tesouro Nacional.

Aula 3.2: Classificação da Receita por Categoria Econômica e Natureza A classificação da receita orçamentária por natureza compreende uma estrutura codificada que especifica a origem dos recursos e a sua destinação, sendo organizada em categoria econômica, fonte, espécie, desdobramento para agregação e tipo. Quanto à categoria econômica, as receitas dividem-se em receitas correntes e receitas de capital. As receitas correntes referem-se aos recursos oriundos de tributos, contribuições, exploração do patrimônio estatal, prestação de serviços e transferências correntes, destinados ao custeio da máquina pública. As receitas de capital advêm de operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos e transferências de capital, destinadas predominantemente a financiamento de investimentos públicos.

O domínio dessa codificação exige do analista contábil a correta interpretação da origem dos fluxos de caixa para evitar o descumprimento de regras constitucionais, como a Regra de Ouro fiscal. Em termos práticos, a alienação de um imóvel público é classificada como receita de capital e, segundo preceito legal, não pode ser utilizada para custear despesas com pessoal ou encargos sociais. Um exemplo real envolve o recebimento de recursos provenientes de convênio para construção de uma ponte municipal, classificado no grupo de transferências de capital. A boa prática contábil requer a codificação detalhada no momento do lançamento do crédito para assegurar o controle das vinculações legais de destinação de recursos.

Aula 3.3: Estágios da Receita Pública: Previsão, Lançamento, Arrecadação e Recolhimento A execução da receita orçamentária desdobra-se em quatro estágios encadeados: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. A previsão corresponde às estimativas constantes na lei orçamentária anual, obtidas mediante metodologias estatísticas de projeção. O lançamento, definido pelo Código Tributário Nacional, é o ato administrativo vinculado que individualiza o sujeito passivo, determina a matéria tributável e calcula o montante do débito. A arrecadação refere-se à entrega dos recursos pelos contribuintes aos agentes arrecadadores ou à rede bancária credenciada. Por fim, o recolhimento representa a transferência diária do produto arrecadado pelos bancos para a conta única do Tesouro Público competente.

A perfeita distinção entre os estágios garante a acurácia dos balanços e previne a duplicidade de registros de disponibilidade financeira. Do ponto de vista técnico e operacional, o estágio do lançamento afeta o subsistema patrimonial, enquanto arrecadação e recolhimento movimentam os subsistemas orçamentário e financeiro. Um exemplo real ocorre no lançamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores pelo Estado, momento em que o valor é registrado no ativo realizável antes do seu efetivo pagamento pelo contribuinte. O erro recorrente de omitir a etapa do lançamento resulta em desconformidade com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e impede o acompanhamento correto do índice de inadimplência tributária do ente.

Aula 3.4: Reconhecimento da Receita sob a Ótica Patrimonial O reconhecimento da receita orçamentária sob a ótica estritamente patrimonial obedece ao princípio da competência, distanciando-se do fluxo financeiro de caixa exigido para o balanço orçamentário. Uma receita sob a perspectiva patrimonial, denominada Variação Patrimonial Aumentativa, deve ser reconhecida no momento em que surge o direito incondicional de recebimento de ativos ou quando ocorre a extinção de um passivo, independente da arrecadação da moeda correspondente. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público preconiza essa dupla abordagem para possibilitar a avaliação completa do desempenho patrimonial e da capacidade financeira de longo prazo das organizações públicas.

Na prática de contabilização, esse modelo híbrido de registro impõe que ocorra o lançamento simultâneo em subsistemas distintos. Quando um município notifica um contribuinte do lançamento do imposto predial, registra-se imediatamente a Variação Patrimonial Aumentativa e o ativo a receber. Quando o valor é pago no banco, ocorre apenas o cancelamento do ativo a receber e a entrada da disponibilidade financeira, acompanhada do registro da receita orçamentária arrecadada no subsistema orçamentário. A falha no acompanhamento dessa rotina provoca descompasso entre o resultado financeiro e o resultado patrimonial, ocultando informações decisivas sobre a sustentabilidade do fluxo de caixa e a cobrabilidade dos tributos.

Aula 3.5: Dívida Ativa: Inscrição, Mensuração e Provisão para Perdas A dívida ativa compreende os créditos tributários e não tributários lícitamente constituídos pela Fazenda Pública que não foram liquidados pelos devedores no prazo fixado por lei ou decisão final em processo regular. O procedimento de inscrição em dívida ativa esgota a fase administrativa de cobrança amigável e constitui título executivo extrajudicial, conferindo certeza e liquidez ao crédito público para fins de cobrança judicial. Do ponto de vista contábil, a inscrição em dívida ativa exige a reclassificação do valor do ativo circulante para o ativo não circulante, além da avaliação contínua de sua recuperabilidade mediante a constituição da provisão para perdas de créditos não realizáveis.

A mensuração adequada da dívida ativa e das suas respectivas provisões é essencial para que o Balanço Patrimonial refira os

valores reais passíveis de ingresso financeiro nos cofres públicos. Na prática, a equipe de contabilidade analisa relatórios históricos de arrecadação judicial e extrajudicial para estimar o percentual médio de perdas definitivas, ajustando periodicamente o montante provisionado. Por exemplo, créditos inscritos há mais de cinco anos com devedores sem bens localizados recebem provisão correspondente ao seu risco de não cobrabilidade. A ausência dessa provisão inflaciona indevidamente o ativo total da entidade, violando o princípio da prudência e induzindo o controle interno a avaliações distorcidas.

Módulo 4: Despesa Pública: Conceito, Classificação e Estágios

Aula 4.1: Despesas Orçamentárias versus Extraorçamentárias A despesa pública compreende o conjunto de dispêndios realizados pelas entidades governamentais para o funcionamento dos serviços públicos e execução de investimentos. Assim como nas receitas, há diferenciação conceitual rigorosa entre despesas orçamentárias e saídas extraorçamentárias. A despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de dotação aprovada na Lei Orçamentária Anual ou em créditos adicionais, sujeitando-se ao fluxo de execução legal. As saídas extraorçamentárias consistem no desembolso de recursos que não pertencem ao Estado, correspondendo à devolução de cauções, pagamento de consignações de pessoal retidas ou restituição de depósitos judiciais mantidos sob custódia estatal.

O controle rígido dessa segregação impede que valores de terceiros sejam utilizados para cobrir déficits orçamentários operacionais. No

cotidiano da execução financeira, o pagamento das remunerações de servidores consome dotação de despesa orçamentária corrente, ao passo que a posterior repactuação das retenções de sindicatos feitas na folha de pagamento configura mero desembolso extraorçamentário. O erro técnico de efetuar despesas permanentes da administração por meio de contas extraorçamentárias infringe as regras do sistema contábil, burla o processo de empenho e atenta contra os princípios de transparência orçamentária disciplinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Aula 4.2: Estrutura da Classificação Funcional e Programática A classificação funcional da despesa identifica a área de atuação governamental na qual o gasto público será realizado, sendo composta por funções e subfunções padronizadas nacionalmente. A função expressa o maior nível de agregação das ações do Estado, como Saúde, Educação e Segurança Pública, enquanto a subfunção representa um detalhamento dessa atuação, como Atenção Básica ou Ensino Fundamental. Por sua vez, a estrutura programática articula os objetivos da gestão pública por meio de programas de governo, que são desdobrados em ações orçamentárias sob as formas de projetos, atividades ou operações especiais, associados a metas e indicadores.

A precisa vinculação funcional-programática no momento do planejamento orçamentário viabiliza a avaliação das políticas públicas pelos órgãos de controle e pela sociedade. Na rotina dos analistas de orçamento, uma ação de modernização administrativa em uma secretaria municipal de saúde será classificada na função

Saúde e na subfunção Administração Geral. Um exemplo real é a manutenção do transporte escolar rural, estruturada como uma atividade dentro do programa de universalização do ensino. A falha no enquadramento funcional gera distorções na prestação de contas dos mínimos constitucionais obrigatoriamente aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações de saúde pública.

Aula 4.3: Classificação por Natureza da Despesa: Categoria, Grupo e Elemento A classificação da despesa por natureza estipula detalhadamente o objeto do gasto público, sendo composta por Categoria Econômica, Grupo de Natureza da Despesa, Elemento de Despesa e Subelemento. As categorias econômicas dividem-se em Despesas Correntes, direcionadas à manutenção da operacionalidade dos serviços públicos, e Despesas de Capital, voltadas para a expansão da capacidade produtiva e aquisição de bens duráveis. Os Grupos de Natureza da Despesa agrupam elementos equivalentes, destacando-se Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

O correto manuseio dessa estrutura de codificação evita a incorreta apropriação do dispêndio no momento da emissão dos documentos orçamentários. Na operação prática, a aquisição de resmas de papel para escritórios é classificada como Despesa Corrente, Grupo Outras Despesas Correntes, no elemento Material de Consumo. Por outro lado, a aquisição de um servidor de banco de dados para a mesma secretaria enquadra-se como Despesa de Capital, no grupo

Investimentos, sob o elemento Equipamentos e Material Permanente. A alocação inadequada do elemento de despesa induz a relatórios estatísticos inconsistentes e viola a legislação sobre controle patrimonial do estado.

Aula 4.4: Estágios da Despesa: Empenho, Liquidação e Pagamento

A execução regular da despesa pública orçamentária compreende a passagem obrigatória por três estágios normativos e sucessivos: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de condição futura, reservando a dotação orçamentária necessária. A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, mediante comprovação de que os serviços foram prestados ou os bens foram devidamente entregues. O pagamento, estágio final, aperfeiçoa-se com a emissão da ordem bancária e respectivo crédito de valores na conta do fornecedor, extinguindo a obrigação financeira.

A estrita observância da ordem desses estágios impede o adimplemento irregular de compromissos sem a prévia reserva de saldo ou sem a atestação física do objeto contratado. No cotidiano administrativo, o gestor emite a Nota de Empenho antes da ordem de execução do serviço. Recebida a nota fiscal e emitido o termo de recebimento definitivo pelo fiscal do contrato, processa-se a liquidação e autoriza-se a transferência financeira. Executar pagamentos sem a liquidação formal configura grave irregularidade administrativa e fiscal. O descumprimento dessa sequência expõe

os gestores públicos a sanções administrativas, civis e criminais perante a Lei de Improbidade e os Tribunais de Contas.

Aula 4.5: Tipos de Empenho: Ordinário, por Estimativa e Global A legislação financeira estabelece três modalidades para a emissão de notas de empenho, adequadas à natureza do compromisso contratual assumido pelo ente público. O empenho ordinário é utilizado para despesas cujo montante seja previamente conhecido de forma precisa e que devam ser pagas em uma única vez. O empenho por estimativa aplica-se a despesas cujo montante total não possa ser previamente determinado no momento da contratação, embora se conheça sua periodicidade ou dependência de consumo. O empenho global é destinado a contratualizações de valor exato contratual, contudo sujeitas a parcelamento e liquidações periódicas ao longo do ano.

O conhecimento técnico para a escolha do tipo correto de empenho garante a eficiência no gerenciamento das cotações e liquidações orçamentárias. Na prática dos setores de finanças, uma compra pontual de mobiliário exige empenho ordinário. A contratação de fornecimento contínuo de energia elétrica ou consumo de água formaliza-se por empenho por estimativa, atualizado ao longo do exercício conforme a demanda. A contratação do aluguel anual de um prédio público fundamenta-se na emissão de empenho global. O erro no enquadramento, como utilizar o empenho ordinário para contratos parcelados complexos, satura indevidamente o controle financeiro de saldos e exige frequentes anulações e reempenhos desnecessários.

Módulo 5: Reconhecimento da Despesa e Transações Patrimoniais

Aula 5.1: Reconhecimento da Despesa sob a Ótica Patrimonial O reconhecimento da despesa sob o aspecto estritamente patrimonial exige a identificação do fato gerador que provocou a diminuição da situação líquida do ente público, independentemente do trâmite do fluxo orçamentário. Sob essa perspectiva, denominada Variação Patrimonial Diminutiva, o registro contábil do passivo deve ser efetuado no momento em que o fato gerador ocorre. Essa abordagem assegura a aplicação do princípio da competência, permitindo ao gestor e ao auditor aferir os compromissos econômicos reais contraídos pela administração pública na prestação dos serviços à sociedade no exato período de sua apuração.

O processo contábil de acompanhamento simultâneo exige o espelhamento do ato gerador da despesa na contabilidade patrimonial e na contabilidade orçamentária. Na rotina operacional, a apropriação mensal da depreciação dos edifícios governamentais configura uma Variação Patrimonial Diminutiva sem qualquer impacto na execução orçamentária do exercício, visto que não envolve desembolso orçamentário. Outro exemplo prático envolve o consumo imediato de materiais de estoque retidos do almoxarifado. Ignorar a contabilização das perdas patrimoniais decorrentes da fruição contínua dos ativos públicos resulta na apresentação de balanços omissos e irreais sobre a condição líquida patrimonial do governo.

Aula 5.2: Fatos Contábeis: Permutativos, Modificativos e Mistos As transações ocorridas no setor público afetam a composição e o valor do patrimônio governamental, sendo classificadas academicamente e na prática de lançamentos em fatos permutativos, modificativos e mistos. Os fatos permutativos alteram exclusivamente a composição dos elementos do ativo e do passivo sem provocar mudanças na situação líquida da entidade. Os fatos modificativos provocam alterações no valor total do patrimônio líquido, podendo ser aumentativos ou diminutivos conforme gerem acréscimo ou redução do ativo líquido. Os fatos mistos combinam características de permutação e modificação patrimonial simultaneamente em uma mesma operação.

A correta identificação da natureza do fato contábil determina os débitos e créditos adequados nas contas de variações patrimoniais e no balanço patrimonial. No cotidiano da contadoria governamental, a compra de um veículo à vista representa um fato permutativo, pois altera a composição do ativo de disponibilidades para imobilizado. A apuração da folha de pagamento de servidores sem dedução de passivos e contraprestação de bens de longo prazo configura um fato modificativo diminutivo. A liquidação de uma dívida com a incidência e pagamento de juros de mora constitui fato misto. Falhas na identificação das mutações patrimoniais prejudicam a confiabilidade da demonstração das variações patrimoniais e o fechamento do exercício.

Aula 5.3: Suprimento de Funds (Regime de Adiantamento) O Suprimento de Fondos constitui uma sistemática excepcional de

execução da despesa orçamentária, aplicável a casos expressamente previstos em lei nos quais o procedimento normal de aplicação da despesa pública não se mostre adequado. Essa modalidade destina-se a atender a despesas extraordinárias e urgentes, despesas de caráter secreto ou confidencial e despesas miúdas de pronto pagamento, cujos montantes exíguos não justifiquem os custos operacionais do processo tradicional de licitação e empenho direto ao fornecedor final do bem ou serviço.

A operacionalização do adiantamento deve percorrer rigorosamente os estágios legais da despesa antes da liberação do recurso financeiro para a conta do suprido. Na prática, emite-se um empenho em nome do servidor responsável, seguido do adiantamento do valor financeiro mediante ordem de pagamento bancária. O suprido realiza os pequenos gastos e apresenta a prestação de contas com os recibos originais dentro do prazo legal. Um exemplo operacional clássico é o ressarcimento urgente de pequenos reparos mecânicos em veículos oficiais em deslocamento de serviço. A má aplicação dessa sistemática, como o parcelamento de compras recorrentes para burlar licitações, configura ato ilegal grave passível de rejeição de contas.

Aula 5.4: Transações Com e Sem Contraprestação As transações que afetam o ativo e passivo públicos dividem-se fundamentalmente entre transações com contraprestação e transações sem contraprestação. As transações com contraprestação são aquelas nas quais a entidade pública recebe ativos ou serviços e entrega em troca valor equivalente diretamente à outra parte, como ocorre

nos contratos comerciais de compra e venda e locações. As transações sem contraprestação ocorrem quando a entidade pública recebe ou entrega valor sem ceder diretamente em troca qualquer retribuição proporcional, destacando-se a arrecadação de tributos, a aplicação de multas, o recebimento de doações e a transferência de subsídios.

O enquadramento dessas transações afeta os momentos de mensuração contábil e as premissas de reconhecimento do resultado patrimonial. Na prática profissional, o recolhimento de impostos pelos cidadãos representa uma entrada sem contraprestação direta específica, exigindo reconhecimento da variação patrimonial aumentativa logo na constituição do direito. Por outro lado, a cobrança pela prestação de serviço de acostamento e fiscalização portuária configura transação com contraprestação, reconhecida na proporção da entrega efetiva dos serviços prestados. Confundir essas operações compromete a apuração do custo real das saídas governamentais e prejudica a elaboração de indicadores de eficiência das políticas públicas.

Aula 5.5: Depreciação, Amortização e Exaustão no Setor Público

Os ativos imobilizados e intangíveis das entidades públicas sofrem perdas sistemáticas de seu valor ao longo do tempo de utilização, decorrentes do desgaste pelo uso, da ação do tempo, da obsolescência tecnológica ou do esgotamento de recursos naturais. A depreciação é o declínio na capacidade de geração de benefícios econômicos futuros de bens corpóreos do ativo imobilizado. A amortização refere-se à alocação do valor depreciável de bens

intangíveis de vida útil definida. A exaustão expressa a redução de valor de recursos minerais e florestais em razão de sua exploração regular ao longo do tempo.

A obrigatoriedade do registro sistemático desses ajustes patrimoniais visa evidenciar a perda real do valor dos bens públicos, encerrando a visão distorcida de que o imobilizado do Estado permanece estático. Em termos operacionais, os contadores elaboram tabelas de vida útil e valor residual para cada classe de ativo, aplicando o método das cotas constantes. A depreciação diária ou mensal de uma frota de ambulâncias é registrada mediante débito em variação patrimonial diminutiva e crédito em conta redutora do imobilizado no ativo. O erro em negligenciar a depreciação subavalia o custo das ações estatais e mascara a necessidade futura de reposição e novos investimentos em bens móveis e imóveis.

Módulo 6: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Aula 6.1: Conceito, Objetivos e Obrigatoriedade do PCASP O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público consolida a estrutura codificada unificada de contas exigida pela Secretaria do Tesouro Nacional para aplicação compulsória em todos os entes da Federação. Seus objetivos primários contemplam a padronização das rotinas contábeis nacionais, o atendimento às demandas de controle social, a facilitação do processo de consolidação de contas públicas nas três esferas de governo e a viabilização da extração automática das demonstrações contábeis exigidas pelo Manual de

Contabilidade Aplicado ao Setor Público, respeitando as especificidades operacionais municipais, estaduais e federais.

A obrigatoriedade do plano unificado exige o abandono de tabelas de contas customizadas isoladamente por entes federativos sem correspondência nacional. Na rotina dos profissionais de contabilidade governamental, a correta aplicação do Plano de Contas possibilita o envio regular de dados estruturados ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Nacional. Um exemplo prático da sua aplicação é a integração entre os módulos do sistema corporativo do ente para permitir que um único ato de liquidação contábil gere simultaneamente as entradas nos três subsistemas contábeis. A não conformidade do plano de contas local com o modelo padronizado enseja o bloqueio do repasse de transferências voluntárias da União aos municípios.

Aula 6.2: Estrutura do PCASP: As 8 Classes de Contas A estrutura principal do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público divide-se em oito classes funcionais de contas, dispostas de maneira sistemática para segregar as informações por natureza das transações. As classes de 1 a 4 contêm as informações de natureza patrimonial: Classe 1 para Ativo, Classe 2 para Passivo e Patrimônio Líquido, Classe 3 para Variações Patrimoniais Diminutivas e Classe 4 para Variações Patrimoniais Aumentativas. As classes 5 e 6 capturam a natureza orçamentária: Classe 5 para Planejamento e Aprovação do Orçamento e Classe 6 para Execução do Orçamento. Por fim, as classes 7 e 8 gerenciam a

natureza de controle: Classe 7 para Controles Devedores e Classe 8 para Controles Credores.

A rigorosa separação das contas por naturezas específicas evita o entrelaçamento inadequado entre os controles puramente legais do orçamento e a situação patrimonial do ente público. Na prática operacional, uma alteração em dotações orçamentárias movimenta apenas as classes 5 e 6 sem afetar o patrimônio. Por outro lado, o recebimento de doação de insumos de saúde impacta exclusivamente as classes 1 e 4 do subsistema patrimonial. O erro conceitual recorrente consiste no lançamento de transações financeiras em contas de controle sem a correspondente contrapartida na classe de disponibilidades do ativo, gerando desbalanceamento e falhas graves no encerramento das demonstrações anuais.

Aula 6.3: Naturezas de Informação: Patrimonial, Orçamentária e de Controle O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público funciona sob a integração dinâmica de três naturezas de informação contábil que operam de maneira autônoma, porém interligadas. A natureza patrimonial registra e mensura os fatos contábeis que modificam ou permutam o patrimônio público, apurando os resultados e variações líquidas do ente. A natureza orçamentária faz o acompanhamento estrito das fases de aprovação, alteração e execução da lei orçamentária anual, mensurando receitas previstas, dotações fixadas e a execução de empenhos e liquidações. A natureza de controle registra os atos administrativos que não afetam o

patrimônio de imediato, mas que representam potenciais obrigações ou direitos futuros.

A compreensão integrada das três naturezas permite ao contador lançar os atos e fatos operacionais garantindo o alinhamento das partidas dobradas dentro da mesma natureza. No cotidiano operacional, ao assinar um contrato administrativo de empreitada, registra-se uma transação de controle nas classes 7 e 8 para monitorar a garantia e as obrigações pactuadas. Durante a execução da obra, ocorrem os lançamentos orçamentários nas classes 5 e 6 e os registros patrimoniais do imobilizado em andamento nas classes 1 e 2. Tentar efetuar um lançamento débito/crédito que cruze simultaneamente a natureza orçamentária com a patrimonial viola o modelo do plano unificado e corrompe o encerramento do exercício.

Aula 6.4: Tabela de Eventos e Mecanismos de Lançamento Os sistemas computacionais corporativos utilizados pelos órgãos públicos executam a movimentação no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público por meio do mecanismo da Tabela de Eventos. A Tabela de Eventos consiste na parametrização prévia de rotinas computacionais que traduzem um ato administrativo simplificado executado pelo operador do sistema em um conjunto automatizado de lançamentos a débito e a crédito nas três naturezas de informação contábil. Esse dispositivo previne erros de digitação e garante a uniformidade técnica de aplicação dos manuais de procedimentos em milhares de unidades gestoras descentralizadas.

A atualização da Tabela de Eventos constitui tarefa crítica da controladoria contábil de cada ente da federação. Quando um almoxarife registra no sistema o aceite físico de uma entrega de materiais com nota fiscal regularizada, a seleção do evento apropriado desencadeia simultaneamente a liquidação no subsistema orçamentário, a incorporação do estoque no ativo patrimonial e o registro da conta a pagar ao fornecedor no passivo circulante. O erro na escolha do código de evento no sistema acarreta distorções nas movimentações das contas públicas, exigindo complexos estornos operacionais e procedimentos de reclassificação manual na liquidação das despesas executadas.

Aula 6.5: Regras de Consolidação de Contas no PCASP A consolidação das contas públicas nacionais impõe a eliminação de duplicidades decorrentes de transações intraorçamentárias realizadas entre órgãos do mesmo ente ou entre entidades de diferentes esferas governamentais. Para atender a essa exigência, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público contempla o mecanismo de detalhamento das contas por níveis de consolidação na quinta classe do código contábil. A segregação identifica se a transação refere-se a operações inter-entes, intra-ente ou não consolidadas, permitindo que os contadores centrais efetuem as devidas anulações sem perder a rastreabilidade do fluxo original de recursos repassados.

A aplicação prática do detalhamento para consolidação exige disciplina operacional das autarquias e secretarias no momento dos lançamentos das variações patrimoniais. Quando o governo

estadual concede um repasse financeiro descentralizado a uma universidade pública estadual, o ente pagador registra a variação patrimonial diminutiva com a especificação de transação intra-ente, enquanto a universidade credita a variação aumentativa correspondente na mesma especificação. Na consolidação do balanço geral do Estado, esses saldos equivalentes anulam-se mutuamente. A ausência dessa segregação induz ao inflacionamento artificial dos ativos, passivos e variações patrimoniais da consolidação estadual ou nacional.

Módulo 7: Execução Financeira, Disponibilidades e Conta Única

Aula 7.1: Sistema de Caixa Único e Unidade de Tesouraria O princípio da Unidade de Tesouraria estabelece que todas as receitas e disponibilidades financeiras arrecadadas pelas entidades componentes da administração pública direta e indireta devem ser recolhidas e depositadas em uma conta centralizada, a Conta Única do Tesouro Público. A implementação do caixa único racionaliza a gestão financeira governamental, permite o aproveitamento otimizado dos saldos ociosos de tesouraria, reduz custos operacionais bancários e elimina a necessidade de contrair operações de crédito de curto prazo ao evitar a coexistência de disponibilidades ociosas em um órgão com insuficiência financeira em outro do mesmo ente.

Na rotina de gestão de tesouraria, a Conta Única centraliza os ingressos e distribui os limites de saques conforme a programação financeira aprovada, sem retirar a autonomia orçamentária das unidades gestoras. A aplicação prática traduz-se no controle das

disponibilidades por meio de subcontas contábeis vinculadas. Por exemplo, recursos de uma transferência de convênio federal para pavimentação são creditados na Conta Única, mas rigorosamente identificados sob uma fonte de destinação específica. O descumprimento do caixa único mediante a manutenção de contas bancárias isoladas em bancos privados sem autorização formal descumpre diretrizes de governança e compromete o gerenciamento fiscal integrado do ente público.

Aula 7.2: Fontes de Recursos e Vinculação de Disponibilidades A gestão das disponibilidades financeiras no setor público opera por meio da sistemática da Fonte/Destinação de Recursos, mecânica contábil destinada a associar a arrecadação de determinadas receitas à execução das despesas correspondentes por determinação constitucional ou legal. As fontes de recursos dividem-se em ordinárias, de livre aplicação pelos gestores, e vinculadas, obrigatoriamente alocadas ao financiamento dos programas governamentais específicos para os quais foram constitucionalmente arrecadadas ou legalmente consignadas, como os recursos do Fundeb, do SUS e da CIDE.

A obrigatoriedade de acompanhamento rigoroso das fontes de recursos reflete-se na separação das disponibilidades em subcontas patrimoniais específicas para cada destinação. Em termos práticos, se um município arrecada receita proveniente de alienação de bens de capital, esses recursos tornam-se vinculados e devem obrigatoriamente subsidiar despesas de capital ou previdenciárias, sendo mantidos sob código de fonte exclusivo. O

erro comum e gravíssimo consiste na utilização temporária de recursos de fontes vinculadas para o adimplemento de compromissos ordinários, como o pagamento da folha de salários, prática conhecida como desvio de finalidade de fonte que gera apuração de responsabilidades pelos órgãos de controle.

Aula 7.3: Cronograma de Desembolso e Programação Financeira A programação financeira e o cronograma mensal de desembolso constituem os instrumentos operacionais indispensáveis para assegurar o equilíbrio contínuo entre os fluxos de caixa previstos e as obrigações orçamentárias assumidas pelas secretarias. Após a publicação da lei orçamentária anual, o Poder Executivo estabelece a programação financeira das receitas e o cronograma de execução mensal de desembolso para cada órgão público, alinhando a liberação de cotas e limites de liquidação ao acompanhamento real e periódico da arrecadação de tributos e transferências tributárias estaduais e federais.

O acompanhamento rigoroso desse equilíbrio evita o surgimento de déficits de caixa e o acúmulo desordenado de Restos a Pagar no encerramento do ano fiscal. Na prática cotidiana dos setores de finanças, caso a arrecadação acumulada nos bimestres fique abaixo das metas projetadas na LDO, aciona-se a limitação de empenho e movimentação financeira das unidades orçamentárias. Um exemplo real é o diferimento temporário da abertura de novos processos licitatórios não essenciais até que o fluxo financeiro se reestabeleça. Negligenciar a limitação do cronograma quando a

arrecadação declina resulta na contratação de despesas sem suporte financeiro de caixa no encerramento do exercício.

Aula 7.4: Contabilização da Movimentação Financeira As transações que afetam o caixa e equivalentes de caixa do setor público envolvem a utilização de contas contábeis específicas do ativo circulante para registro dos depósitos, saques, aplicações financeiras, rendimentos e transferências entre contas bancárias. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público exige o detalhamento das contas de disponibilidades para indicar a fonte de recurso subjacente e a exata instituição fiadora do custódiamiento. Além das saídas efetivas de pagamento de despesas, o controle de tesouraria processa baixas por retenção e movimentações interfinanceiras de ajustes.

Na operação das contas governamentais, o ato de pagar um fornecedor aciona a baixa na conta de disponibilidades e a redução correspondente da obrigação registrada no passivo de contas a pagar por liquidação de empenhos. Simultaneamente, a movimentação de rendimentos de aplicações financeiras e os saques da conta única geram registros de variação patrimonial aumentativa financeira. Um exemplo diário de auditoria envolve a conciliação do extrato bancário com o diário contábil da conta de disponibilidades. O erro operacional de diferir o lançamento de tarifas bancárias ou de estornos no razão contábil produz inconsistências que impedem a validação das disponibilidades ao término do exercício.

Aula 7.5: Conciliação Bancária no Setor Público A conciliação bancária consiste no procedimento contábil de verificação sistemática que confronta mensalmente os saldos apresentados nas contas analíticas do razão contábil das disponibilidades com os extratos fornecidos pelas instituições bancárias oficiais custodiantes das contas públicas. Essa verificação tem por finalidade rastrear e sanar eventuais discrepâncias temporais causadas por cheques emitidos e não compensados, depósitos efetuados em trânsito, débito indevido de tarifas, erros de lançamento operacional nos sistemas contábeis ou falhas na arrecadação direta por convênios.

A regularidade do procedimento de conciliação constitui elemento essencial de controle interno e prestação de contas aos conselhos de acompanhamento e tribunais. Em termos operacionais, o analista contábil elabora mapas de conciliação detalhando as pendências pendentes de acerto e emitindo as respectivas ordens de regularização nos sistemas da unidade. Por exemplo, a constatação de uma receita creditada no banco sem o devido lançamento na receita orçamentária exige imediata regularização da conta de depósitos pendentes de classificação. O esquecimento ou o acúmulo prolongado de pendências não conciliadas resulta em relatórios contábeis irreais e fragiliza a integridade dos controles anti-fraude no caixa governamental.

Módulo 8: Restos a Pagar, DEA e Despesas Exercícios Anteriores

Aula 8.1: Restos a Pagar Processados versus Não Processados Entendem-se por Restos a Pagar todas as despesas empenhadas que não foram pagas até o encerramento do exercício financeiro, ou

seja, em 31 de dezembro de cada ano. O ordenamento jurídico e a contabilidade pública dividem os restos a pagar em duas categorias distintas: Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados. Os restos a pagar processados referem-se a despesas que percorreram regularmente os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o desembolso financeiro final pelo caixa. Os restos a pagar não processados referem-se a compromissos empenhados, porém pendentes da verificação formal do direito adquirido do credor mediante a etapa de liquidação.

A distinção afeta diretamente o tratamento do passivo no balanço patrimonial e o controle financeiro de disponibilidade. Na prática, despesas com fornecimento já atestado pelo fiscal do contrato cuja nota fiscal deu entrada em dezembro integram os restos a pagar processados. Por outro lado, contratos de prestação de serviços continuados cujo objeto ainda será medido no início do exercício seguinte inscrevem-se como restos a pagar não processados. A boa prática contábil orienta que o gestor evite a inscrição excessiva de restos a pagar não processados sem amparo de contratos válidos ou sem a efetiva entrega futura dos bens, prevenindo o sobrecarregamento artificial das contas do exercício subsequente.

Aula 8.2: Regras para Inscrição, Cancelamento e Prescrição de Restos a Pagar A inscrição de despesas em Restos a Pagar deve obedecer rigorosamente às restrições legais impostas pela legislação orçamentária e, em especial, ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda a contratação de obrigação de despesa nos últimos dois quadrimestres do mandato que não possa

ser cumprida integralmente dentro dele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa. Do mesmo modo, os restos a pagar não processados que não forem liquidados dentro dos prazos regulamentares definidos pelos governos devem ser sumariamente cancelados pela autoridade competente.

O procedimento operacional do cancelamento dos restos a pagar enseja ajustes no balanço patrimonial e na apuração das disponibilidades financeiras. Na rotina setorial de controle, ao identificar que uma Nota de Empenho inscrita em restos a pagar não processados perdeu seu objeto por desistência da empresa vencedora, emite-se o ato formal de anulação do saldo empenhado. Essa operação provoca uma Variação Patrimonial Aumentativa por reversão de provisão ou anulação de compromisso financeiro sem impacto na dotação do novo orçamento. O erro comum em manter saldos prescritos ou improcedentes de restos a pagar no balanço patrimonial compromete a fidelidade das informações fiscais apresentadas ao Tribunal de Contas.

Aula 8.3: Despesas de Exercícios Anteriores (DEA): Conceito e Reconhecimento Despesas de Exercícios Anteriores correspondem aos compromissos de exercícios encerrados para os quais o orçamento respectivo consignava dotação orçamentária própria com saldo suficiente para atendê-los, mas que não foram empenhados na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos de competência de anos anteriores decorrentes de atos que deveriam ter tido dotação

orçamentária própria e cuja liquidação venha a ser reconhecida pela autoridade administrativa competente no curso do exercício atual.

O pagamento de uma Despesa de Exercício Anterior exige dotação específica consignada no orçamento do exercício vigente no elemento de despesa relativo a exercícios anteriores. Em termos práticos, se um serviço de manutenção predial foi prestado há dois anos, porém por falha burocrática interna a Nota de Empenho não foi emitida na época e o direito do credor foi agora juridicamente atestado pela auditoria interna, a liquidação processa-se com o saldo do orçamento atual no grupo DEA. O erro recorrente em reabrir orçamentos já encerrados para regularizar essas pendências afronta o princípio da anualidade, exigindo o trâmite formal do reconhecimento de dívida por ato expresso do gestor público competente.

Aula 8.4: Impacto dos Restos a Pagar na Disponibilidade de Caixa
A inscrição exagerada de despesas em restos a pagar sem o devido Lastro Financeiro de Caixa pode comprometer gravemente a higidez das finanças públicas, transferindo obrigações financeiras não financiadas para a gestão administrativa do exercício subsequente. Por essa razão, a gestão fiscal exige que cada inscrição de valor em restos a pagar seja rigorosamente suportada pelo acompanhamento do saldo líquido da Conta Única do Tesouro, devidamente segregado por suas respectivas fontes de vinculação de recursos.

A análise do impacto patrimonial pressupõe o cálculo continuado do indicador de suficiência financeira, que deduz dos ativos financeiros

líquidos todas as obrigações registradas em restos a pagar e consignações de terceiros. Na prática diária dos gestores de finanças, caso constata-se insuficiência de caixa ao final do ano, deve-se priorizar a liquidação dos empenhos de despesas essenciais e proceder à anulação prévia das despesas não liquidadas que não possuam lastro financeiro. O erro em autorizar a inscrição de compromissos sem disponibilidade de caixa enseja a aplicação de penalidades severas previstas no Código Penal e na Lei de Improbidade Administrativa relativas ao descumprimento do artigo 42 da LRF.

Aula 8.5: Atos e Fatos Administrativos na Extinção de Compromissos Passados A extinção de obrigações decorrentes de Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores compreende a realização de uma série de atos e fatos administrativos acompanhados pela contabilidade patrimonial e orçamentária. As formas primárias de extinção desses compromissos ocorrem mediante o efetivo pagamento financeiro do título, a anulação administrativa motivada por irregularidade técnica no ato formal da contratação, a verificação do advento do prazo prescricional quinquenal da dívida pública ou a compensação legal de débitos fiscais.

A execução contábil dessas baixas exige o lançamento simultâneo de estornos nos subsistemas de controle e de orçamento. Quando ocorre a liquidação financeira de um valor inscrito em restos a pagar processados do ano anterior, o sistema contábil debita o passivo circulante correspondente e credita a conta de equivalentes de

caixa do ativo, baixando ao mesmo tempo a conta de execução de restos a pagar no subsistema orçamentário. O equívoco operacional ao registrá-lo como pagamento de despesa do orçamento corrente gera duplicidade na medição do dispêndio público, comprometendo a prestação de contas anual do governo perante os órgãos de fiscalização.

Módulo 9: Contabilidade Patrimonial e Mensuração de Ativos

Aula 9.1: Mensuração e Avaliação do Ativo Imobilizado O Ativo Imobilizado compreende o conjunto de bens móveis e imóveis mantidos pela entidade pública para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para locação a terceiros, ou para fins administrativos, cuja expectativa de utilização ultrapasse um exercício financeiro. O reconhecimento inicial do ativo imobilizado efetua-se pelo seu Custo de Aquisição ou Construção, o qual abrange o preço de compra acrescido de todos os custos diretamente atribuíveis para colocar o bem no local e nas condições operacionais necessárias para o seu funcionamento regular planejado pelo ente estatal.

A mensuração subsequente exige que os ativos imobilizados sejam reavaliados periodicamente para manter o ajuste aos seus valores de mercado ou custos de reposição. Na rotina operacional dos órgãos patrimoniais, um prédio administrativo construído pelo governo é inicialmente registrado com base na soma das medições das empreitadas e projetos de engenharia envolvidos na obra. A aquisição de computadores inclui o valor dos equipamentos e os fretes pagos para entrega nas unidades. A má prática de não

agregar os custos operacionais acessórios na avaliação inicial subavalia o custo real de aquisição do ativo e distorce o cálculo dos encargos de depreciação futura.

Aula 9.2: Ativos Intangíveis: Reconhecimento e Valoração Os ativos intangíveis constituem bens incorpóreos identificáveis, sem substância física, controlados pela administração pública como resultado de eventos passados e dos quais se espera a fluência de benefícios econômicos futuros ou a prestação sustentada de serviços para a coletividade. Pertencem a esta categoria os softwares e sistemas computacionais desenvolvidos ou adquiridos, as licenças de uso de sistemas, os direitos autorais e as marcas governamentais. O reconhecimento inicial exige que a entidade comprove o controle do direito e a capacidade de mensurar fidedignamente o seu custo de desenvolvimento ou obtenção.

A valoração desses ativos demanda critérios contábeis rígidos para separar gastos de pesquisa, registrados diretamente como Variação Patrimonial Diminutiva, de custos de desenvolvimento, que devem ser capitalizados no ativo. Na prática diária das equipes de tecnologia do governo, os gastos com salários de programadores aplicados na construção de um novo portal de serviços tributários durante a fase de desenvolvimento são ativados como intangíveis. A não conformidade na distinção entre despesas operacionais correntes de manutenção de tecnologia e a real criação de ativos intangíveis resulta no encobrimento de investimentos estruturantes e no descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público.

Aula 9.3: Teste de Impairment (Redução ao Valor Recuperável) O Teste de Impairment ou Teste de Redução ao Valor Recuperável consiste no procedimento contábil que visa garantir que os ativos imobilizados e intangíveis das entidades públicas não estejam registrados por valores superiores àqueles que seriam recuperados mediante a sua utilização continuada nas operações do Estado ou por meio de sua venda no mercado. Como a maioria dos bens públicos gera potencial de serviços em vez de fluxos de caixa diretos, a avaliação orienta-se pela verificação da perda desse potencial de serviço ocasionada por avaria física significativa, obsolescência tecnológica estrutural ou mudanças nas diretrizes de políticas públicas.

O processamento periódico do teste de impairment envolve os setores de patrimônio e contabilidade, exigindo o reconhecimento de provisões para perdas. Se um equipamento hospitalar sofisticado sofrer danos irreparáveis por variação na rede elétrica e não puder mais operar com capacidade total, calcula-se o seu valor recuperável pelo valor justo deduzido dos custos de alienação ou pelo valor em uso, registrando-se a perda imediata no resultado patrimonial. A falha no reconhecimento das perdas por impairment inflaciona indevidamente o ativo permanente do balanço patrimonial, contrariando o princípio da prudência e omitindo a perda de capacidade de prestação de serviços do ente público.

Aula 9.4: Reavaliação e Impairment de Bens de Uso Comum do Povo Os bens de uso comum do povo, tais como praças, estradas, pontes, redes de drenagem e praias, integram o patrimônio público

e devem ser contabilizados e mensurados no ativo imobilizado das entidades governamentais. A mensuração inicial dessas infraestruturas públicas e os procedimentos de reavaliação periódica visam garantir a correta valoração do capital fixo construído pelo Estado para prestação de serviços públicos básicos, exigindo metodologias próprias para mensurar o valor de reposição depreciado em virtude da ausência de mercado secundário ativo para negociação desses ativos estatais.

A operacionalização do controle sobre esses ativos complexos exige a integração contínua das secretarias de obras e infraestrutura com a contadoria central. Na prática governamental, a construção de uma nova rodovia estadual ativará todos os custos com desapropriação, aterro, pavimentação e sinalização. Periodicamente, avalia-se o desgaste do pavimento e a eventual perda por impairment em trechos avariados por catástrofes climáticas, baixando-se o saldo patrimonial correspondente. A omissão do registro dos bens de uso comum constitui deficiência histórica na contabilidade governamental que priva o cidadão do conhecimento técnico sobre o valor total do patrimônio coletivo construído ao longo dos exercícios financeiros.

Aula 9.5: Estoques e Ativos Biológicos no Setor Público Os estoques governamentais englobam os bens mantidos na forma de materiais de consumo a serem utilizados na prestação de serviços, como medicamentos, merenda escolar e materiais de escritório, além dos bens destinados à distribuição gratuita para a população carente. O seu reconhecimento inicial efetua-se pelo custo de

aquisição ou pelo valor justo quando adquiridos sem contraprestação direta. Os ativos biológicos representam animais ou plantas vivos sob a gestão de entidades públicas para fins de pesquisa, preservação florestal ou produção agrícola, sendo mensurados pelo seu Valor Justo deduzido das despesas estimadas no ponto de venda.

A mensuração continuada desses ativos exige a aplicação dos critérios de avaliação de estoques de saída, utilizando prioritariamente o método do Preço Médio Ponderado. No fluxo operacional diário, medicamentos estocados na secretaria municipal de saúde são mantidos no ativo circulante até a sua efetiva distribuição e dispensing nos postos de saúde, momento em que ocorre a baixa no ativo e o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva do programa social. A negligência no controle inventariante dos estoques propicia desvios físicos, perda de validade de insumos e desconformidades na demonstração das variações patrimoniais, afetando o julgamento sobre a integridade e eficiência da gestão de almoxarifados.

Módulo 10: Contabilidade Patrimonial e Mensuração de Passivos

Aula 10.1: Passivos Exigíveis e Ajustes a Valor Presente Os passivos exigíveis representam obrigações presentes do ente público derivadas de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte no desembolso futuro de recursos detentores de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Quando a liquidação dessa obrigação for pactuada para prazos diferidos de longo prazo, o montante correspondente deve ser submetido ao

procedimento de Ajuste a Valor Presente. Esse ajuste matemático e contábil traz a valor corrente obrigações futuras utilizando taxas de desconto apropriadas que reflitam o custo de oportunidade do capital e os riscos específicos do compromisso financeiro assumido.

A aplicação da técnica de ajuste a valor presente afasta distorções causadas pela inclusão dos encargos financeiros embutidos nos preços de compras efetuadas a prazo pela administração pública. Na prática diária dos registros de contratos, se o governo adquire frotas de veículos mediante parcelamento financeiro de longo prazo, deduz-se do custo de aquisição o componente de juros embutido, que é lançado em conta redutora do passivo e apropriado mensalmente ao resultado por competência financeira. O não processamento desse ajuste viola as diretrizes do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e descumpre a equivalência necessária entre o registro da obrigação e o valor real atualizado do compromisso.

Aula 10.2: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

O correto enquadramento e evidenciação das incertezas patrimoniais exige a segregação contábil entre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Uma Provisão é um passivo de prazo ou valor incertos que deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial quando for provável a saída de recursos e for possível estimar fidedignamente o valor da obrigação. Um Passivo Contingente refere-se a obrigações possíveis decorrentes de eventos passados cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência de eventos futuros imprevisíveis, devendo ser divulgado

apenas em notas explicativas. Ativos Contingentes constituem direitos possíveis cuja entrada de benefícios seja provável, não sendo objeto de registro formal nos demonstrativos para evitar antecipação indevida de ganhos.

A análise técnica de contingentamento jurídico e financeiro exige a interlocução contínua entre a Contadoria e as Procuradorias do Ente. Na prática diária, processos judiciais de requisição de precatórios trabalhistas ou indenizações ambientais em curso são avaliados pelos advogados públicos e classificados como de perda provável, possível ou remota. Processos com perda avaliada como provável dão origem ao registro imediato da provisão no passivo circulante ou não circulante com reflexo no resultado patrimonial. O erro de ocultar provisões judiciais mascara o endividamento real e impede que o gestor provisione disponibilidades financeiras para o pagamento dos débitos de ordem judicial nos exercícios vindouros.

Aula 10.3: Contabilização de Dívidas: Flutuante e Consolidada A dívida pública divide-se tradicionalmente em duas modalidades de consolidação e acompanhamento contábil: Dívida Flutuante e Dívida Consolidada ou Fundada. A dívida flutuante compreende os compromissos exigíveis cujo pagamento independe de autorização orçamentária prévia, englobando os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos em caução e as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária. A dívida fundada ou consolidada abrange os compromissos assumidos pelo ente com prazo de resgate superior a doze meses, decorrentes de operações

de crédito, emissão de títulos públicos ou parcelamento formal de obrigações tributárias e previdenciárias.

A segregação técnica dessas dívidas orienta os relatórios estipulados pela Lei de Responsabilidade Fiscal para acompanhamento do teto de endividamento público por esfera de governo. Na rotina operacional do setor de dívida pública, a emissão de debêntures ou a contratualização de um financiamento internacional com organismos multilaterais demanda o registro do principal no passivo não circulante da dívida fundada. Paralelamente, os juros e amortizações vencidos no próprio exercício financeiro corrente são periodicamente reclassificados para o passivo circulante da dívida flutuante. Registrar operações de crédito de longo prazo exclusivamente na contabilidade de caixa frustra a fiscalização do cumprimento dos limites do Senado Federal.

Aula 10.4: Operações de Crédito, ARO e Garantias Concedidas As operações de crédito compreendem compromissos financeiros assumidos pelas entidades públicas mediante a captação de recursos de terceiros para o custeio de programas ou investimentos, podendo assumir a forma de empréstimos, financiamentos e emissão de títulos. A Antecipação de Receita Orçamentária constitui uma modalidade especial de operação de crédito destinada estritamente a cobrir insuficiências de caixa pontuais no decorrer do exercício, devendo ser integralmente liquidada com juros até o dia dez de dezembro do mesmo ano. As garantias concedidas representam a fiança e aval dados pelo ente

governamental a operações de crédito contraídas por suas empresas estatais ou autarquias.

O rigor contábil na escrituração de operações de crédito visa assegurar a conformidade com as vedações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Na prática diária, o ingresso do montante de um financiamento internacional gera o registro simultâneo da receita de capital orçamentária e da dívida fundada no passivo não circulante. A ARO, por sua vez, por não integrar a receita orçamentária definitiva, é contabilizada estritamente como ingresso extraorçamentário com a correspondente obrigação de curto prazo. Erros como a classificação indevida da ARO como receita orçamentária mascaram a arrecadação real e conduzem a severas infrações fiscais sujeitas à sanção dos Tribunais de Contas.

Aula 10.5: Passivos Atuariais e Regimes Próprios de Previdência (RPPS) Os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos estatutários geram obrigações atuariais de longo prazo que demandam rigorosa mensuração contábil para garantir a sustentabilidade das futuras aposentadorias e pensões. O Passivo Actuarial expressa o valor presente calculado estatisticamente dos compromissos futuros de pagamentos de benefícios previdenciários aos servidores atuais, inativos e seus dependentes, deduzido do valor presente das contribuições previdenciárias futuras estimadas dos servidores ativos e patronais.

A evidenciação do resultado actuarial no Balanço Patrimonial e nas Notas Explicativas do RPPS orienta os aportes financeiros de cobertura de déficit e o equacionamento fiscal do ente. No

acompanhamento prático, avaliadores atuariais fornecem anualmente ao contador público o demonstrativo do encargo atuarial consolidado. Caso o plano apresente um déficit atuarial, o montante apurado deve ser contabilizado como passivo exigível do fundo previdenciário com reflexo na demonstração das variações patrimoniais. O erro recorrente e histórico de ocultar o déficit atuarial nas demonstrações patrimoniais impede a adoção tempestiva de reformas previdenciárias operacionais e coloca em risco a capacidade futura de adimplemento das aposentadorias dos servidores.

Módulo 11: As Demonstrações Contábeis do Setor Público (DCASP)

Aula 11.1: Visão Geral e Estrutura do Balanço Orçamentário O Balanço Orçamentário constitui a demonstração contábil do setor público responsável por confrontar as receitas orçamentárias previstas e a execução das receitas arrecadadas com as despesas orçamentárias fixadas e a execução das despesas empenhadas, liquidadas e pagas durante o exercício financeiro. A estrutura dessa demonstração é dividida em dois quadros principais: o Quadro Principal, que evidencia o superávit ou déficit orçamentário decorrente do saldo da execução das receitas e despesas, e o Quadro de Execução dos Restos a Pagar, que acompanha o adimplemento dos compromissos herdados de exercícios encerrados.

A elaboração do Balanço Orçamentário fundamenta-se nos dados extraídos das classes 5 e 6 do Plano de Contas Aplicado ao Setor

Público, fornecendo a leitura direta do equilíbrio fiscal das leis de meios. Na prática diária do fechamento do exercício, o analista verifica a simetria entre o montante total da receita prevista acrescida dos créditos adicionais abertos e a despesa fixada ajustada. Um exemplo claro é a apuração da frustração de receita, demonstrada quando o valor efetivamente arrecadado é inferior à receita estimada na lei. O erro em lançar saídas extraorçamentárias no balanço orçamentário distorce a apuração do resultado orçamentário real do ente federativo.

Aula 11.2: Balanço Financeiro: Estrutura, Ingressos e Dispêndios O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em caixa e equivalentes de caixa advindos do exercício anterior e os saldos que se transferem para o exercício subsequente. Essa demonstração demonstra o fluxo monetário global que transitou pelos cofres da entidade pública no período, comprovando analiticamente a exata movimentação e variação da disponibilidade financeira acumulada entre o primeiro e o último dia do exercício financeiro em exame.

A estruturação dessa demonstração interliga as movimentações do subsistema financeiro e orçamentário com as contas de tesouraria do ativo circulante. Em termos operacionais, o contador aloca no lado dos ingressos a receita orçamentária arrecadada, as cauções recebidas e o saldo de caixa do ano anterior. No lado dos dispêndios, incluem-se a despesa orçamentária paga, a devolução

de depósitos de terceiros e o saldo das disponibilidades apurado no encerramento atual. A falha técnica no confronto das movimentações extraorçamentárias causa desbalanceamento no Balanço Financeiro, denunciando a ocorrência de omissões de lançamentos ou falhas de conciliação no sistema de tesouraria.

Aula 11.3: Balanço Patrimonial: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

O Balanço Patrimonial apura a situação quantitativa e qualitativa do patrimônio público em determinada data, estruturando seus elementos em Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante, e Patrimônio Líquido. Diferentemente das empresas privadas, o Balanço Patrimonial do setor público contempla quadros complementares que detalham os Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes para apuração da superávit ou déficit financeiro do exercício, além da evidenciação das obrigações contingentes e contas de compensação registradas no sistema de controle.

O encerramento do Balanço Patrimonial exige rigorosa consolidação das perdas por exaustão, depreciação, provisões atuariais e ajustes de avaliação patrimonial. Na prática diária de confecção do balanço, o contador consolida os saldos trazidos da classe 1 e classe 2 do PCASP. Um exemplo prático da utilidade dos quadros anexos é o cálculo da disponibilidade financeira líquida, obtida pela diferença entre os ativos financeiros e os passivos financeiros do ente. O descumprimento do correto detalhamento dos passivos de curto e longo prazo prejudica a análise do

endividamento real e impede a aferição fidedigna da capacidade de honrar compromissos operacionais urgentes.

Aula 11.4: Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio líquido da entidade governamental durante o exercício financeiro, decorrentes das Variações Patrimoniais Aumentativas e das Variações Patrimoniais Diminutivas. O resultado patrimonial do exercício é apurado pelo confronto direto entre o total de variações aumentativas do período e o total das diminutivas. Se as aumentativas superarem as diminutivas, a entidade registra um Resultado Patrimonial Positivo, o qual incrementa o saldo acumulado do Patrimônio Líquido no Balanço Patrimonial do ente.

Ao contrário do Balanço Orçamentário, que afere o cumprimento das metas legais orçamentárias, a DVP mede o desempenho e a eficiência econômica da gestão, assemelhando-se à Demonstração do Resultado do Exercício das entidades privadas. Na operação diária, fatos como a incorporação de novos ativos por doação entram como variações aumentativas, enquanto o consumo de estoques e a folha de pessoal constam como diminutivas. A má prática de confundir execução orçamentária da despesa com variação patrimonial diminutiva altera o resultado patrimonial, ocultando a real alteração da riqueza pública consolidada da entidade federativa.

Aula 11.5: Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos

usuários das demonstrações contábeis avaliar a capacidade do ente público em gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades de utilização desses fluxos operacionais. A DFC divide as entradas e saídas financeiras do período em três grandes atividades: Atividades Operacionais, Atividades de Investimento e Atividades de Financiamento. Complementarmente, as Notas Explicativas contêm informações adicionais indispensáveis que detalham as práticas contábeis adotadas, os critérios de mensuração e os detalhamentos das contas para assegurar a fidedignidade, comparabilidade e transparência das demonstrações publicadas.

A estruturação da DFC e das Notas Explicativas materializa as exigentíssimas diretrizes de transparência estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público. Na elaboração operacional, os contadores rastreiam a origem do recebimento de impostos na categoria operacional, os recursos de alienação de imóveis na categoria investimento, e a captação de empréstimos na atividade de financiamento. As notas explicativas detalham incertezas relevantes, como litígios judiciais e riscos fiscais assumidos. Publicar demonstrações sem as correspondentes Notas Explicativas descumpra formalidades normativas internacionais e enseja ressalvas nos pareceres emitidos pelos órgãos de auditoria pública.

Módulo 12: Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis

Aula 12.1: Análise de Indicadores de Gestão Fiscal e Orçamentária

A análise de indicadores de gestão fiscal e orçamentária visa extrair

das demonstrações contábeis governamentais parâmetros quantitativos e qualitativos sobre a saúde das finanças do ente público. Dentre os indicadores orçamentários fundamentais destacam-se o Grau de Execução da Receita, a Taxa de Realização da Despesa, a Margem de Execução dos Investimentos e o Índice de Comprometimento da Receita Corrente Líquida com Despesas de Pessoal e Serviços da Dívida. O exame conjugado desses índices revela a capacidade de planejamento e a rigidez do orçamento da entidade pública.

A interpretação desses indicadores orienta intervenções corretivas durante a execução do mandato governamental. Na rotina prática das controladorias, o acompanhamento do índice de arrecadação própria frente às transferências constitucionais demonstra a dependência financeira municipal. Por exemplo, se a arrecadação do tributo Predial e Territorial Urbano apresenta contínua queda em relação ao projetado no orçamento, o analista identifica a necessidade de atualização da planta genérica de valores do município. Erros na consolidação dos dados orçamentários produzem indicadores distorcidos, induzindo gestores a tomar decisões pautadas em diagnósticos equivocados sobre a real margem de manobra do erário.

Aula 12.2: Indicadores Patrimoniais e Solvência no Setor Público Os indicadores patrimoniais e de solvência no setor público avaliam a capacidade do governo em honrar suas obrigações financeiras de curto, médio e longo prazo com base nos ativos controlados pela administração pública. Os principais índices incluem a Liquidez

Corrente, o Índice de Endividamento Geral, a Relação entre Passivo Atuarial e Receita Corrente Líquida, e a Solvência Geral. Essas métricas demonstram a sustentabilidade patrimonial do ente e o peso dos compromissos financeiros acumulados pelas gestões anteriores sobre as futuras gerações de contribuintes.

O monitoramento desses indicadores pelas secretarias de fazenda e órgãos de planejamento é decisivo para a obtenção de garantias fiscais da União e contratação de empréstimos externos. Em termos operacionais, o cálculo da Liquidez Financeira confronta os ativos financeiros líquidos com os passivos financeiros representados pelos restos a pagar. Uma relação de liquidez menor que um ponto zero adverte para a existência de um déficit financeiro acumulado. A falha no registro de passivos contingentes ou a depreciação omitida do imobilizado mascaram o cálculo da solvência real, gerando a falsa impressão de hígidez patrimonial na auditoria fiscal do ente governamental.

Aula 12.3: Apuração do Superávit Financeiro e Sua Utilização O Superávit Financeiro apurado ao encerramento do exercício consiste na diferença positiva entre os ativos financeiros e os passivos financeiros apresentados no Balanço Patrimonial, ajustada pelas vinculações de recursos e pelos compromissos inscritos em restos a pagar. O superávit financeiro apurado constitui uma das fontes legais autorizadas para a abertura de Créditos Adicionais Suplementares e Especiais no exercício subsequente, desde que respeitadas rigorosamente as respectivas destinações de fontes de recursos em que os saldos positivos foram consolidados.

A identificação precisa da fonte do superávit é indispensável para evitar o cancelamento de créditos abertos indevidamente. Na prática da contabilidade orçamentária de início de exercício, o contador calcula a disponibilidade líquida de cada código de fonte de recursos. Se a fonte vinculada da saúde apresentou superávit financeiro de quinhentos mil reais no ano anterior, o gestor pode utilizar esse exato saldo para abrir novos créditos adicionais em benefício do programa de atenção básica à saúde do município. Abrir créditos orçamentários utilizando saldos de superávit financeiro de fontes com destinação vinculada para custear despesas ordinárias genéricas constitui grave infração à legislação orçamentária.

Aula 12.4: Análise do Resultado Patrimonial versus Resultado Orçamentário A compreensão integrada das finanças públicas impõe o confronto técnico entre o Resultado Orçamentário e o Resultado Patrimonial apurados no mesmo exercício financeiro. O Resultado Orçamentário demonstra a relação entre o fluxo de arrecadação de receitas orçamentárias e a execução das despesas empenhadas e liquidadas, revelando se houve superávit ou déficit orçamentário. O Resultado Patrimonial, por sua vez, extraído da Demonstração das Variações Patrimoniais, afere se a gestão pública agregou ou destruiu riqueza líquida ao patrimônio do ente governamental por meio das variações aumentativas e diminutivas.

É perfeitamente possível e comum que uma entidade pública apresente um superávit orçamentário expressivo concomitantemente a um déficit patrimonial acentuado. Na dinâmica

de auditoria contábil, um ente que arrecadou toda a receita prevista e contingenciou despesas registrará superávit orçamentário. Porém, se no mesmo exercício o valor da depreciação dos bens imóveis, a perda por impairment e o incremento das provisões atuariais superarem o esforço fiscal, o resultado patrimonial será profundamente negativo. O erro operacional em analisar exclusivamente o resultado orçamentário encobre a deterioração contínua da infraestrutura e dos passivos ocultos mantidos pelo Estado.

Aula 12.5: Consolidação das Contas Públicas Nacionais (SICONFI)

A consolidação das contas públicas nacionais representa o processo estruturado de agregação de todos os dados orçamentários, financeiros e patrimoniais de mais de cinco mil municípios, vinte e seis estados, Distrito Federal e União em um único banco de dados contábil gerido pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Nacional. A transparência alcançada fundamenta a elaboração dos relatórios macroeconômicos do país e viabiliza a verificação internacional da estabilidade fiscal das contas públicas brasileiras.

A alimentação do SICONFI exige o envio periódico e padronizado da Matriz de Saldos contábeis pelas contadorias públicas estaduais e municipais dentro de cronogramas legais rígidos. Na rotina operacional, contadores extraem os arquivos parametrizados do plano de contas nacional e realizam o carregamento direto no portal federal. Um exemplo das implicações práticas desse processo é a

aplicação das travas de inconsistência técnica pelo próprio sistema que barram o envio de dados que apresentem desequilíbrio entre ativo e passivo ou divergência nas origens de receitas. O descumprimento do envio tempestivo das informações enseja sanções graves, como o impedimento de firmar convênios federais.

Módulo 13: Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Contabilidade Pública

Aula 13.1: Princípios e Pilares da Lei Complementar nº 101/2000 A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, instituiu o código de conduta e gestão fiscal responsável para todas as esferas de governo no Brasil. A legislação assenta-se sobre quatro pilares conceituais estratégicos: o Planejamento Transparente, a Prevenção de Riscos Fiscais, o Acompanhamento do Equilíbrio das Contas Públicas e a Transparência Social. O objetivo essencial da norma consiste em condicionar a expansão dos gastos públicos à existência prévia de receitas permanentes, coibindo a formação de déficits crônicos e garantindo a higidez financeira e patrimonial de longo prazo da administração pública.

A conformidade com os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal impõe novos padrões operacionais à contabilidade pública, transformando-a em ferramenta ativa de alerta preventivo aos gestores. Na prática administrativa cotidiana, qualquer criação de despesa obrigatória de caráter continuado exige a apresentação de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, acompanhada da

demonstração da origem dos recursos para o seu custeio. A inobservância dessas diretrizes técnicas invalida o ato normativo instituidor da despesa, expondo o ordenador a sanções civis, administrativas e penais previstas na legislação vigente.

Aula 13.2: Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é um instrumento de controle fiscal e transparência exigido pela Constituição Federal e disciplinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, abrangendo o acompanhamento da execução orçamentária dos três Poderes do ente público. O RREO deve ser publicado obrigatoriamente até trinta dias após o encerramento de cada bimestre civil, sendo composto pelo Balanço Orçamentário e por demonstrativos simplificados da execução de receitas e despesas, dos restos a pagar, dos resultados primário e nominal, e do atendimento às aplicações mínimas em Saúde e na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

A elaboração do RREO exige do setor de contabilidade o acompanhamento em tempo real das metas de arrecadação e limites de empenhamento. Na prática de monitoramento bimestral, caso o resultado primário apurado esteja abaixo das metas fixadas no Anexo de Metas Fiscais da LDO, o Poder Executivo deve emitir ato legal promovendo o contingenciamento de dotações orçamentárias. O erro no cálculo dos demonstrativos do RREO induz o gestor a postergar providências de limitação de empenho, gerando desequilíbrio fiscal acumulado e descumprimento do prazo

legal constitucional de publicação, conduta que sujeita o ente ao bloqueio de repasses voluntários.

Aula 13.3: Relatório de Gestão Fiscal (RGF) O Relatório de Gestão Fiscal constitui o instrumento normativo de acompanhamento dos limites fiscais máximos fixados pela Lei de Responsabilidade Fiscal para os principais agregados de despesas públicas. O RGF deve ser emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares de cada Poder de cada esfera federativa, integrando demonstrativos explicativos sobre o comprometimento das receitas com a Despesa Total com Pessoal, a Dívida Consolidada Líquida, as Concessões de Garantias e as Operações de Crédito, além do acompanhamento das disponibilidades de caixa no encerramento do exercício.

A elaboração quadrimestral do RGF opera com base em sistemáticas avançadas de cálculo estabelecidas pelo Manual de Demonstrativos Fiscais da STN. Na rotina operacional, os contadores públicos consolidam as despesas de pessoal ativas e inativas do ente e calculam o percentual de comprometimento frente à Receita Corrente Líquida do período. Caso a despesa de pessoal ultrapasse o Limite Prudencial de noventa e cinco por cento do teto legal, aplicam-se proibições imediatas ao gestor, tais como a vedação à concessão de vantagens, aumentos ou contratação de novos servidores. Negligenciar o envio tempestivo do RGF ao Tribunal de Contas impede o ente de contratar operações de crédito e obter garantias do Governo Federal.

Aula 13.4: Despesa Total com Pessoal e Limites por Poder A Lei de Responsabilidade Fiscal fixou limites percentuais teto para a

Despesa Total com Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida para cada esfera federativa, estabelecendo cinquenta por cento para a União e sessenta por cento para Estados e Municípios. A lei promoveu ainda a repartição interna desses percentuais entre os Poderes. Em âmbito municipal, o limite do Poder Executivo é de cinquenta e quatro por cento e do Poder Legislativo é de seis por cento da Receita Corrente Líquida. O cálculo da despesa de pessoal engloba vencimentos, subsídios, proventos de inatividade, pensões, encargos sociais e contratos de terceirização que substituam mão de obra direta de servidores públicos.

A acurácia do cômputo da despesa total de pessoal exige rigor contábil no enquadramento dos elementos de despesa correspondentes. Na prática diária das finanças públicas, a terceirização de mão de obra para serviços operacionais permanentes deve ser obrigatoriamente computada na linha de Outras Despesas de Pessoal do RGF, evitando a ocultação de gastos sob a rubrica generica de serviços de terceiros. A extrapolação do limite máximo exige a adoção obrigatória de planos de adequação fiscal para redução de custos com cargos em comissão e exoneração de servidores não estáveis dentro dos prazos regulamentares fixados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Aula 13.5: Transferências Voluntárias e Regras de Vedação Fiscal
Entende-se por Transferência Voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema

Único de Saúde. Para estar apto a receber transferências voluntárias, o ente federativo beneficiário deve comprovar o cumprimento rigoroso de uma série de exigências fiscais, tais como a arrecadação de todos os tributos de sua competência, o cumprimento dos limites de despesa de pessoal, a regularidade com o regime previdenciário e a atualização continuada das informações do SICONFI.

O acompanhamento dessas condicionantes fiscais é atribuição permanente da contadoria pública e do controle interno. Na rotina prática, se um município tenta celebrar um convênio com o governo estadual para reforma de um ginásio de esportes, o sistema de fiscalização checka automaticamente certidões de regularidade fiscal e cumprimento dos relatórios do RREO e RGF. O erro em atrasar a inclusão de dados do sistema orçamentário no portal federal suspende imediatamente a emissão do Cadastro Único de Convênios do Governo Federal, impedindo o recebimento das verbas de transferências de investimento essenciais para a municipalidade.

Módulo 14: Contabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS)

Aula 14.1: Organização e Segregação de Massas no RPPS A gestão financeira e contábil dos Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos estatutários exige a aplicação do princípio da segregação de patrimônio entre a administração direta do ente governamental e a unidade gestora do fundo previdenciário. Uma das estratégias utilizadas para o equacionamento do déficit

atuarial estrutural consiste na Segregação de Massas, procedimento técnico que divide o universo dos segurados do sistema em dois fundos previdenciários distintos: o Fundo Financeiro, sob o regime de repartição simples para cobertura dos servidores antigos, e o Fundo Previdenciário, sob o regime de capitalização em conta vinculada para os novos servidores públicos ingressantes.

A execução contábil da segregação exige a manutenção de escrituração completamente individualizada para cada fundo no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Na operação prática das contadorias do RPPS, as contribuições previdenciárias dos servidores do plano previdenciário são destinadas exclusivamente ao ativo garantidor e aplicadas no mercado financeiro conforme a resolução do Conselho Monetário Nacional. Por outro lado, as insuficiências financeiras do plano financeiro são aportadas pelo tesouro do ente executante. O descumprimento do isolamento das contas dos fundos ou a utilização indevida das reservas do fundo previdenciário em capitalização para custear aposentadorias do fundo financeiro em repartição configura ato ilegal gravíssimo de desvio de recursos previdenciários.

Aula 14.2: Plano de Contas Específico e Contabilização do RPPS A Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social opera sob as diretrizes unificadas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, porém utiliza um detalhamento específico e aprofundado nas contas de ativo, passivo e variações patrimoniais para capturar a singularidade dos investimentos previdenciários e

compromissos atuariais. A estrutura exige o acompanhamento minucioso das contribuições patronais e dos segurados ativos e inativos, o repasse de aportes fiscais de cobertura de déficit e o detalhamento das despesas administrativas do fundo dentro da taxa de administração regulamentar autorizada.

A rotina contábil diária das unidades gestoras de previdência demanda a apropriação exata da variação dos investimentos e arrecadação de contribuições por competência. Em termos práticos, no final de cada mês, calcula-se a contribuição previdenciária devida pela prefeitura e repassada pelo órgão pagador do ente. Caso o ente público atrase o recolhimento das contribuições devidas, a contadoria do RPPS deve contabilizar imediatamente o crédito a receber acompanhado dos acréscimos legais e juros de mora no ativo não circulante. A omissão no registro da inadimplência do ente patronal acarreta a falsificação das demonstrações patrimoniais do RPPS e omite o crescimento do endividamento previdenciário do ente público.

Aula 14.3: Investimentos do RPPS: Mensuração e Diretrizes do CMN As disponibilidades financeiras dos fundos previdenciários mantidos sob o regime de capitalização devem ser aplicadas no mercado financeiro nacional para assegurar a rentabilidade indispensável ao cumprimento da meta atuarial estipulada para o fundo. A alocação desses recursos é regulada por diretrizes e limites quantitativos rígidos fixados pelas resoluções do Conselho Monetário Nacional. Do ponto de vista da contabilidade pública, as aplicações em títulos públicos, fundos de investimento, ações e

renda fixa exigem o acompanhamento diário da marcação a mercado e o registro sistemático das variações patrimoniais aumentativas ou diminutivas decorrentes do desempenho das carteiras de investimentos.

A correta mensuração dos investimentos previdenciários impede distorções no cálculo do patrimônio líquido do fundo previdenciário. Na prática das equipes de gestão de recursos e contadores do RPPS, os ativos financeiros custodiados em corretoras ou bancos públicos têm seus valores atualizados mensalmente com base na cota divulgada pelas instituições administradoras. Se um fundo de investimento imobiliário pertencente ao RPPS apresenta desvalorização na cotação oficial, o contador reconhece imediatamente a Variação Patrimonial Diminutiva por ajuste ao valor justo. O descumprimento do registro do valor justo das carteiras desalinha as demonstrações financeiras das regras da Secretaria de Previdência Social.

Aula 14.4: Equacionamento do Déficit Atuarial e Aportes O resultado do cálculo atuarial do RPPS pode indicar a existência de um Déficit Atuarial, situação na qual o valor presente das obrigações futuras com benefícios previdenciários concede valor superior ao valor presente das contribuições futuras somado ao patrimônio líquido acumulado do fundo. Diante da apuração do déficit, a legislação previdenciária exige que o ente público elabore e aprove por lei específica um Plano de Equacionamento do Déficit Atuarial, prevendo o pagamento de alíquotas suplementares

progressivas ou a transferência de aportes financeiros mensais regulamentados durante um período determinado de transição.

A contabilização dos aportes de cobertura de déficit exige a rigorosa segregação entre receitas previdenciárias de contribuições regulares e receitas de aportes para amortização atuarial. Na prática financeira mensal, o tesouro do ente transfere o montante fixado na lei do plano de amortização para a conta do RPPS. A contabilidade do ente registra a baixa na disponibilidade financeira com o lançamento em variação patrimonial diminutiva por transferência concedida. O RPPS credita o caixa e registra a variação aumentativa correspondente na conta de aportes para cobertura de déficit atuarial. Confundir o aporte de cobertura atuarial com repasse ordinário tributário desorganiza os indicadores do demonstrativo atuarial enviado aos órgãos do Ministério da Previdência.

Aula 14.5: Prestação de Contas ao Ministério da Previdência Social
As unidades gestoras dos Regimes Próprios de Previdência Social estão obrigadas a prestar contas mensal e anualmente ao Ministério da Previdência Social por meio do preenchimento e envio de demonstrativos contábeis e atuariais específicos inseridos em sistemas eletrônicos oficiais de controle. Entre os principais documentos destacam-se o Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos (DAIR), o Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Atuariais (DIPA) e o Demonstrativo da Apuração da Avaliação Atuarial (DRAA).

O cumprimento dessas obrigações acessórias constitui condição indispensável para a renovação do Certificado de Regularidade Previdenciária do município ou estado. Em termos de rotina operacional, a equipe contábil do fundo valida os saldos do balanço patrimonial e do diário financeiro com os extratos das aplicações para inserção nos formulários do governo federal. A identificação de inconsistências contábeis no envio das informações, como divergências entre as receitas informadas no DAIR e as disponibilidades registradas no Balanço Patrimonial, provoca o indeferimento do CRP, impedindo o ente governamental de contratar operações de crédito e de receber transferências voluntárias federais.

Módulo 15: Controle Interno, Controle Externo e Auditoria Pública

Aula 15.1: O Sistema de Controle Interno no Setor Público O Sistema de Controle Interno constitui a estrutura organizacional integrada por diretrizes, normas, rotinas e procedimentos operacionais mantida pela própria administração pública, com o objetivo de assegurar a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a eficácia na aplicação do patrimônio público. A atuação do controle interno abrange a avaliação permanente do cumprimento das metas do PPA, do RREO e do RGF, a validação da exatidão das demonstrações contábeis e a garantia da salvaguarda dos ativos públicos contra desvios, erros operacionais e fraudes.

A governança do controle interno exige independência funcional e qualificação técnica no monitoramento preventivo das rotinas de finanças e contabilidade. Na prática administrativa diária, os

auditores internos analisam antecipadamente processos de pagamento, verificação de conciliações bancárias e conformidade do enquadramento dos elementos de despesa. Um exemplo operacional de intervenção do controle interno consiste na paralisação preventiva de uma liquidação contratual que não apresente as devidas atestações de medição efetuadas pelo fiscal da obra. A ausência de um sistema de controle interno atuante fragiliza a integridade dos atos contábeis e eleva substancialmente a ocorrência de ressalvas nas prestações de contas anuais.

Aula 15.2: Controle Externo e o Papel dos Tribunais de Contas O Controle Externo da administração pública é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio fundamental dos Tribunais de Contas (Tribunal de Contas da União nos estados e municípios por meio de suas estruturas estaduais ou órgãos próprios de controle de contas municipais). A atribuição primordial dos Tribunais de Contas reside na apreciação, fiscalização e julgamento das contas prestadas anualmente pelos chefes do Poder Executivo e demais administradores públicos que gerenciem dinheiros, bens e valores do Estado, verificando a exatidão contábil, o cumprimento dos limites fiscais da LRF e a legalidade das contratações públicas.

A interação da contabilidade pública com o Tribunal de Contas traduz-se na remessa de relatórios contábeis periódicos por meio de sistemas eletrônicos informatizados de auditoria. No cotidiano dos profissionais do setor público, contadores respondem a relatórios de auditoria e apontamentos de inconsistência contábil emitidos pelos analistas do tribunal. Um julgamento de contas que conclua pela

emissão de Parecer Prévio pela Rejeição das Contas Anuais do prefeito frequentemente fundamenta-se em achados contábeis, como o descumprimento do artigo 42 da LRF ou aplicação abaixo dos percentuais constitucionais mínimos em saúde e educação, acarretando inelegibilidade e sanções administrativas aos gestores.

Aula 15.3: Técnicas de Auditoria Contábil Aplicadas ao Setor Público A auditoria contábil governamental utiliza procedimentos metódicos de fiscalização e exame preventivo e corretivo para fundamentar a opinião profissional do auditor sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações contábeis publicadas pelo ente do setor público. Entre as principais técnicas destacam-se a Inspeção Física dos bens ativados, a Confirmação Externa ou Circularização de saldos bancários e fornecedores, a Reexecução de lançamentos e memórias de cálculo de depreciação, a Observação direta dos procedimentos e os Testes de Substantivação e Amostragem.

A aplicação prática dessas técnicas permite a identificação de distorções relevantes resultantes de erro não intencional ou de fraude deliberada na contabilidade. Na rotina de auditoria de um tribunal, ao analisar a conta de estoque do almoxarifado central, os auditores realizam a recontagem física por amostragem e a confrontam com os relatórios analíticos extraídos do sistema patrimonial. Ao constatar divergências relevantes não justificadas, o auditor emite uma Ressaúva ou Achado de Auditoria, exigindo providências formais de adequação das técnicas de mensuração contábil utilizadas pela entidade inspecionada.

Aula 15.4: Matriz de Saldos Contábeis (MSC) e Sua Validação A Matriz de Saldos Contábeis consiste em uma estrutura de dados extraída diretamente do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público dos entes federativos, enviada mensalmente ao SICONFI com os saldos analíticos a débito e a crédito das contas contábeis de todas as naturezas de informação, conjuntamente com os respectivos detalhamentos complementares das fontes de recurso, poder e nível de consolidação. A MSC revolucionou o processo de auditoria externa ao substituir o envio de relatórios impressos pela remessa automatizada do mapa de transações de caixa e patrimônio do ente governamental.

A geração regular e a validação da Matriz de Saldos Contábeis dependem da higienização das parametrizações dos sistemas de informática das prefeituras e governos estaduais. No trabalho continuado do contador público, antes do envio mensal da MSC, executam-se rotinas internas de validação para checar o equilíbrio do livro razão e a simetria entre as informações do sistema de tesouraria e as contas analíticas do ativo e passivo. A transmissão de matrizes contábeis com saldos invertidos em contas do PCASP atrai alertas automáticos de inconsistência pelo Tesouro Nacional, bloqueando o atesto de regularidade no envio da informação contábil do ente.

Aula 15.5: Prestação de Contas Anual e Tomada de Contas Especial A Prestação de Contas Anual é o instrumento formal pelo qual o chefe do Poder Executivo e os ordenadores de despesas dos órgãos públicos submetem ao Poder Legislativo e ao Tribunal de

Contas o conjunto das demonstrações contábeis e relatórios de gestão do exercício encerrado para julgamento de sua regularidade. A Tomada de Contas Especial é um processo administrativo com rito próprio instaurado pela autoridade competente ou por ordem do Tribunal de Contas ao constatar a ocorrência de omissão no dever de prestar contas, desfalque, desvio de dinheiros públicos, práticas ilegais de gestão ou concessão irregular de benefícios patrimoniais.

A instrução desses processos ampara-se no levantamento técnico promovido pela contabilidade e controle interno. Na instrução de uma Tomada de Contas Especial decorrente de um convênio não executado, a comissão processante utiliza as notas de empenho, ordens bancárias, extratos de conciliação bancária e pareceres de liquidação para quantificar o valor exato do dano ao erário imputável ao responsável. A ausência de fundamentação e de documentos contábeis autênticos nesses processos inviabiliza a recuperação dos recursos desvios e fragiliza a imputação das penalidades administrativas e judiciais aos infratores do patrimônio público.

Módulo 16: Tópicos Avançados e Tendências na Contabilidade Pública

Aula 16.1: Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) O Sistema de Informação de Custos no Setor Público é a estrutura contábil destinada a mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos e unidades organizacionais da administração pública. Previsto conceitualmente desde a Lei 4.320/1964 e impulsionado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o apuramento de custos governamentais

utiliza a contabilidade sob o aspecto patrimonial para agregar os custos diretos e indiretos associados à prestação dos serviços públicos à sociedade, superando o modelo tradicional que avaliava o gasto estatal exclusivamente pela dotação orçamentária gasta.

A operacionalização do sistema de custos exige a distribuição apropriada dos custos fixos e variáveis às unidades geradoras de resultados. Na prática da gestão hospitalar pública, a apuração do custo real por leito ocupado/dia agrega não apenas os insumos e medicamentos consumidos no atendimento direto, mas também a depreciação proporcional dos equipamentos médicos utilizados, a energia elétrica consumida no bloco cirúrgico e os salários das equipes de apoio e limpeza. A falta de apuração de custos impede a avaliação comparativa da eficiência entre a execução direta do serviço pelo Estado e a concessão ou contratação de organizações sociais para a mesma finalidade.

Aula 16.2: Sustentabilidade e Relatórios ESG no Setor Público A incorporação dos princípios de Governança Ambiental, Social e Corporativa (ESG) e das diretrizes de sustentabilidade na administração pública influenciou sensivelmente as exigências de evidenciação das demonstrações contábeis e relatórios de transparência das organizações governamentais. A contabilidade do setor público passa a assumir a responsabilidade pelo registro e mensuração dos passivos ambientais decorrentes do descarte inadequado de resíduos, provisões para desativação de infraestruturas poluentes, do impacto orçamentário da transição

energética e dos investimentos sociais alocados para a redução das desigualdades estruturais.

A prática profissional exige o desenvolvimento de metodologias contábeis para mensurar custos ambientais e metas de descarbonização em projetos públicos. No acompanhamento prático, na execução de um contrato de concessão de saneamento básico, a contabilidade pública afere os ativos contratuais relativos aos metas de universalização dos serviços de água e esgoto social. Paralelamente, registra-se a provisão para passivos ambientais em áreas contaminadas por depósitos de lixo sob responsabilidade do município. O não reconhecimento desses passivos esconde riscos de grande magnitude no Balanço Patrimonial, comprometendo a sustentabilidade fiscal e socioambiental governamental.

Aula 16.3: Transparência Ativa e Dados Abertos nas Finanças Públicas A transparência ativa consagra o dever dos órgãos públicos de divulgar por iniciativa própria, em meios de comunicação eletrônica de fácil acesso, informações detalhadas sobre a sua gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente de requerimento formulado pelo cidadão. A implantação de Portais da Transparência e a disponibilização de dados contábeis em formatos abertos e legíveis por máquina atende aos comandos da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Responsabilidade Fiscal, assegurando o efetivo controle social das escolhas orçamentárias tomadas pelo governo.

A gestão operacional dos dados abertos contábeis requer a automatização das pontes de dados entre os sistemas ERP de

contabilidade e os portais da internet. Na rotina das equipes de tecnologia e contabilidade, cada Nota de Empenho emitida, liquidação aprovada e ordem bancária expedida deve ser disponibilizada na rede em prazo limite regulamentar, exibindo o CNPJ do fornecedor, o histórico detalhado do serviço e o código da fonte de recurso utilizada na transação. Disponibilizar dados incompletos, com termos abreviados e em formatos fechados não pesquisáveis desatende os critérios técnicos das auditorias de transparência dos Tribunais de Contas.

Aula 16.4: Contabilidade de Concessões e Parcerias Público-Privadas (PPP) As Parcerias Público-Privadas e as Concessões de serviços públicos representam instrumentos contratuais complexos por meio dos quais o Estado delega a entidades privadas a construção de infraestruturas e a prestação de serviços de interesse coletivo. A contabilização dessas operações exige o cumprimento rigoroso das diretrizes da NBC TSP 11 (Contratos de Concessão de Serviços: Concedente), devendo o ente público reconhecer em seu Balanço Patrimonial a infraestrutura concedida como ativo do imobilizado, contrabalançado pelo registro do passivo de obrigação financeira de contraprestação ou pela contrapartida de variação patrimonial pelo direito outorgado ao concessionário.

A mensuração adequada desses contratos evita a ocultação do endividamento público fora do balanço oficial da administração. Na rotina técnica de apuração de uma PPP de iluminação pública, à medida que a parceira privada instala as luminárias inteligentes de LED na cidade, o ente público ativa o direito sobre a infraestrutura e

registra a obrigação de efetuar os pagamentos das contraprestações mensais ao longo do contrato de vinte anos. A falha no registro das contraprestações de PPPs no Passivo Não Circulante oculta compromissos fiscais pesados assumidos pelo ente, maquiando os relatórios de capacidade de endividamento submetidos ao Senado Federal.

Aula 16.5: Transformação Digital e Automação de Processos Contábeis A transformação digital da contabilidade pública caracteriza-se pela substituição gradual das rotinas manuais de lançamento, conferência e guarda de papel por fluxos automatizados orientados por Inteligência Artificial, robôs de automação de processos, assinaturas digitais e tecnologia blockchain na validação de documentos fiscais. Essa evolução tecnológica permite a transição do papel do contador público de um mero registrador burocrático de eventos fiscais para um profissional de inteligência de negócios, focado na análise preditiva de riscos fiscais, na integridade do controle interno e na melhoria contínua das políticas públicas.

O redesenho dos fluxos operacionais nas secretarias de finanças exige adequação das equipes contábeis aos novos softwares corporativos do setor público. Na rotina contemporânea, a inteligência artificial realiza o cruzamento automatizado da nota fiscal eletrônica enviada pelo fornecedor com os dados do certame licitatório e com a Ordem de Compra emitida pelo sistema de almoxarifado, propondo e efetuando a liquidação contábil de forma automatizada sem intervenção humana manual repetitiva. O

profissional de contabilidade deve dominar os parâmetros dessas parametrizações para supervisionar a lógica dos sistemas, prevenindo inconsistências conceituais e auditando os algoritmos aplicados na contabilidade pública.

Módulo Extra

Fontes de referência sugeridas para estudos complementares

- Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP 01 a 34). Brasília: CFC.
- Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Edição Atualizada. Brasília: STN.
- Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Brasil. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (Lei de Responsabilidade Fiscal).
- International Federation of Accountants (IFAC). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). New York: IFAC.

- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Edição Atualizada. Brasília: STN.
- Giacomoni, James. Orçamento Público. São Paulo: Editora Atlas.
- Slomski, Valmor. Manual de Contabilidade Pública. São Paulo: Editora Atlas.
- Kohama, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. São Paulo: Editora Atlas.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Matriz de Saldos Contábeis (MSC) e Guias de Referência do SICONFI. Brasília: STN.