

Introdução à Contabilidade Pública

ERIVAN OLIVEIRA DA SILVA
AUDITOR SUBSTITUTO DE CONSELHEIRO

Módulo III – Procedimentos Contábeis Patrimoniais - I

CH: 4 h

Conteúdo: 1. Introdução e Base Normativa; 2. Princípios de Contabilidade; 3. Composição do Patrimônio Público: ativo, passivo e patrimônio líquido; 4. Variações Patrimoniais; 5. Mensuração de Ativos e Passivos. 6. Introdução aos Procedimentos Patrimoniais Específicos: provisões, reavaliação e redução ao valor recuperável 7. Introdução a Depreciação, Amortização e exaustão.

Leitura Básica

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Pré-requisito recomendável:

Noções básicas de contabilidade.

Disponível em: www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/index.asp



INDAGAÇÕES...

(Momento para reflexão)



- 1-Para você o que é Contabilidade?
- 2-Qual é Conceito e Objeto da Contabilidade?
- 3-Para que serve a Contabilidade?

Problemas

Reconhecimento: O que tem que ser registrado e quando (oportunidade).

Mensuração: Qualificação do que deve ser registrado (Qualitativa) e atribuição do valor (Quantitativa).

Evidenciação: Como se deve demonstrar.



Nacionais

➤ **CFC** – Conselho Federal de Contabilidade



- ▶ Órgão de representação da classe contábil no Brasil. Edita Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao exercício da profissão (perícia, educação, etc.) e às áreas de atuação do profissional (setor público, auditoria, etc.).

- ▶ Website: <http://www.cfc.org.br>

➤ **STN** – Secretaria do Tesouro Nacional

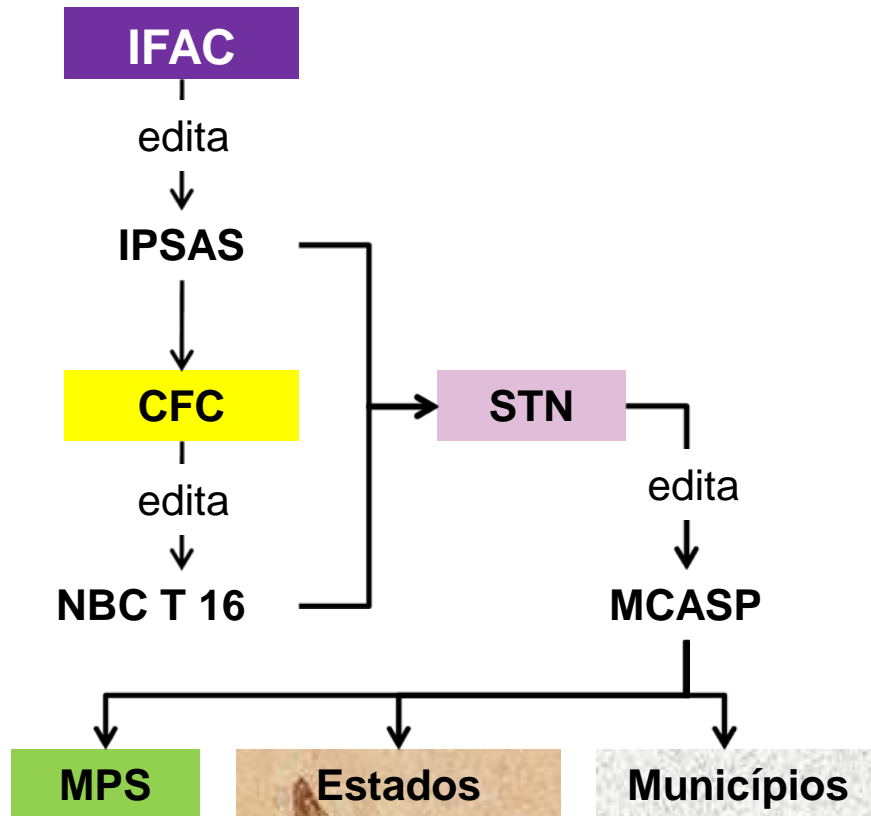


- ▶ Órgão vinculado ao MF, normatiza através do MCASP, Portarias e Notas Técnicas, as práticas contábeis do setor público da Federação Brasileira.

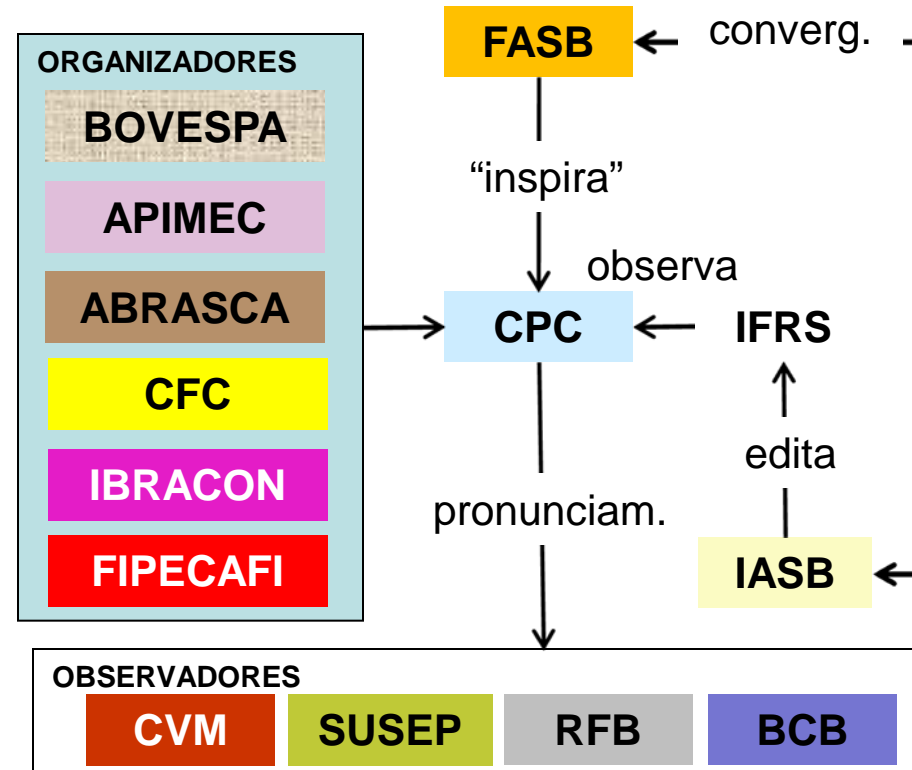
- ▶ Website: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Principais Entidades Normativas

SETOR PÚBLICO



SETOR PRIVADO



Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16)

Número	Ementa
NBC T 16.1	CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO
NBC T 16.2	PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS
NBC T 16.3	PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL
NBC T 16.4	TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.5	REGISTRO CONTÁBIL
NBC T 16.6	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.7	CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.8	CONTROLE INTERNO
NBC T 16.9	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
NBC T 16.10	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.11	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Regime Orçamentário

↳ Pertencem ao exercício financeiro:

↳ As receitas (orçamentárias) nele arrecadadas

↳ As despesas (orçamentárias) nele legalmente empenhadas

Regime Contábil

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

↳ A despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência.

- Título I – Da Lei do Orçamento (Artigo 2º ao 21)
- Título II – Da Proposta Orçamentária (Artigo 22 ao 31)
- Título III – Da Elaboração da Lei do Orçamento (Artigo 32 ao 33)
- Título IV – Do Exercício Financeiro (Artigo 34 a 39)
- Título V – Dos Créditos Adicionais (Artigo 40 ao 46)
- Título VI – Da Execução do Orçamento (Artigo 47 ao 70)
- Título VII – Dos Fundos Especiais (Artigo 71 ao 74)
- Título VIII – Do Controle da Execução Orçamentária (Artigo 75 ao 82)
- Título IX – da Contabilidade (Artigo 83 ao 89)
 - **Disposições Gerais (Art 83 a 89)**
 - **Da Contabilidade Orçamentária e Financeira (Art 90 a 93)**
 - **Da Contabilidade Patrimonial e Industrial (Art 94 a 100)**
 - **Dos Balanços (Art 101 a 106)**

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

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

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

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

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

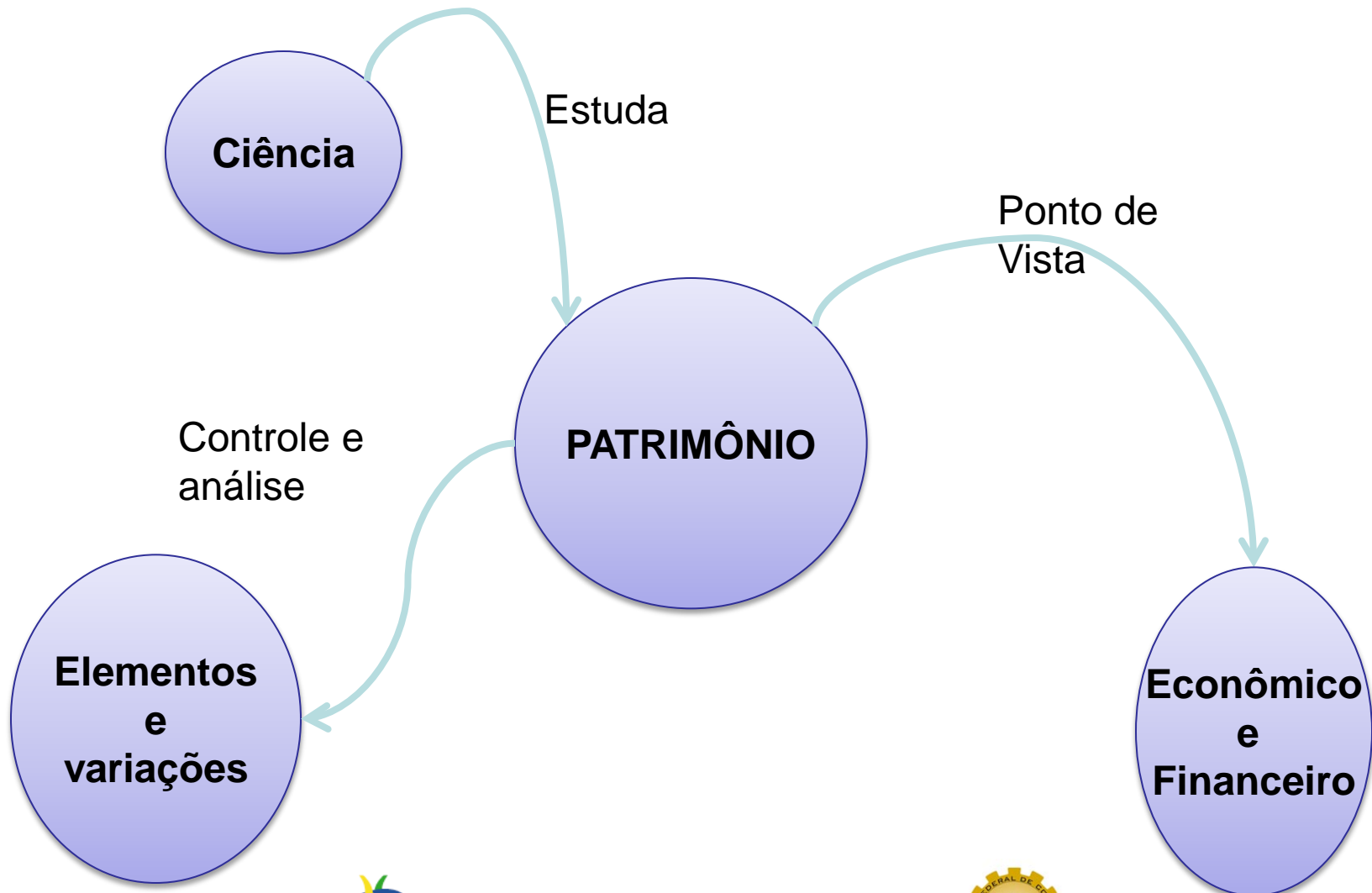
.....

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

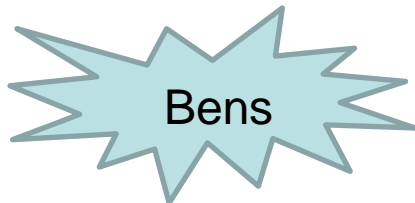
➤ Artigo 18, § 2º - A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o **regime de competência**.



2 – Contabilidade Pública Introdutória



E o que é Patrimônio?



Bens e Direitos

Obrigações



Classificação das atividades em dois grupos: **ATOS** e **FATOS**

Atos têm a capacidade de alterar os ATIVOS e PASSIVOS apenas de forma potencial.

Ex.: a assinatura de um contrato de aluguel.

Fatos representam as atividades que têm a capacidade de alterar os ativos e passivos.

Modificativos

Mistos

Permutativos

Alteram a situação líquida

Não alteram a situação líquida

**LEI 4320/64
e ANEXOS**

Balanço Orçamentário

Balanço Financeiro

Balanço Patrimonial

Demonstração das Variações
Patrimoniais

**RESOLUÇÃO
CFC Nº. 1.133/08 (NBCT
16.6)**

Balanço Orçamentário

Balanço Financeiro

Balanço Patrimonial

Demonstração das Variações
Patrimoniais

Demonstração do Fluxo de
Caixa

Demonstração do Resultado
Econômico

LEI N.º 6.404/76

Balanço Patrimonial

DRE

DLPA

DFC

DVA

Introdução e Base Normativa



OBJETO



Patrimônio Público (Item 5)

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

CONCEITOS QUE
REMETEM AO ATIVO

CONCEITOS QUE
REMETEM AO PASSIVO

DESTINAÇÃO SOCIAL

Objeto: Patrimônio Público (item. 5).

Princípios de Contabilidade

- ↪ Entidade
- ↪ Continuidade
- ↪ Oportunidade
- ↪ Registro pelo valor original
- ↪ ~~Atualização monetária~~
- ↪ Competência
- ↪ Prudência



Princípio Contábil da Entidade

Art. 4º O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela **autonomia e responsabilização do patrimônio** a ele pertencente.

• **A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.** (Resolução CFC nº 750/93; 1.111/07; 1.282/10)



Princípio Contábil da Continuidade

Art. 5º A Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

• **No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.** (Resolução CFC nº 750/93; 1.111/07; 1.282/2010)

Princípio Contábil da Oportunidade

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.



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

• **A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.** (Resolução CFC nº 750/93 ; 1111/07; 1.282/2010)

Princípio Contábil do Registro pelo Valor Original

Art. 7º determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

•Bases de Mensuração

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis **mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais**. CFC n.º 900/2001 (Resolução CFC nº 750/93 – 1282/10 – 1 11/07)

~~Princípio Contábil da Atualização Monetária~~

~~Art. 8º~~

Princípio Contábil da Prudência

Art. 10 Determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

- Pressupõe o emprego de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis, como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores. (Resolução CFC nº 750/93; 1111/07; 1.282/2010)



Princípio Contábil da Competência

Art. 9º Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

*Reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, **independentemente do seu pagamento ou recebimento**, aplicando-se integralmente ao setor público.*

*Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados **nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam**, complementarmente ao **registro orçamentário das receitas e das despesas públicas**. (Resolução CFC nº 750/93; 1111/07; 1.282/2010)*

O Regime de Competência na LRF

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

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

Artigo 18, § 2º - A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o **regime de competência**. (Resolução CFC nº 750/93 – 1111/07; 1.282/2010)

Composição do Patrimônio Público

Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

O QUE É PATRIMÔNIO?



Ter um imóvel

Ter a intenção de comprar um imóvel



Fazer um empréstimo

Ter a intenção de pedir um empréstimo



Adquirir uma marca

Ter o direito de usar uma marca



Ter a posse de um carro
(arrendamento financeiro)

Ter a propriedade de um carro



Ter um disquete

Ter um estoque de disquetes para revenda

PATRIMÔNIO PÚBLICO

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

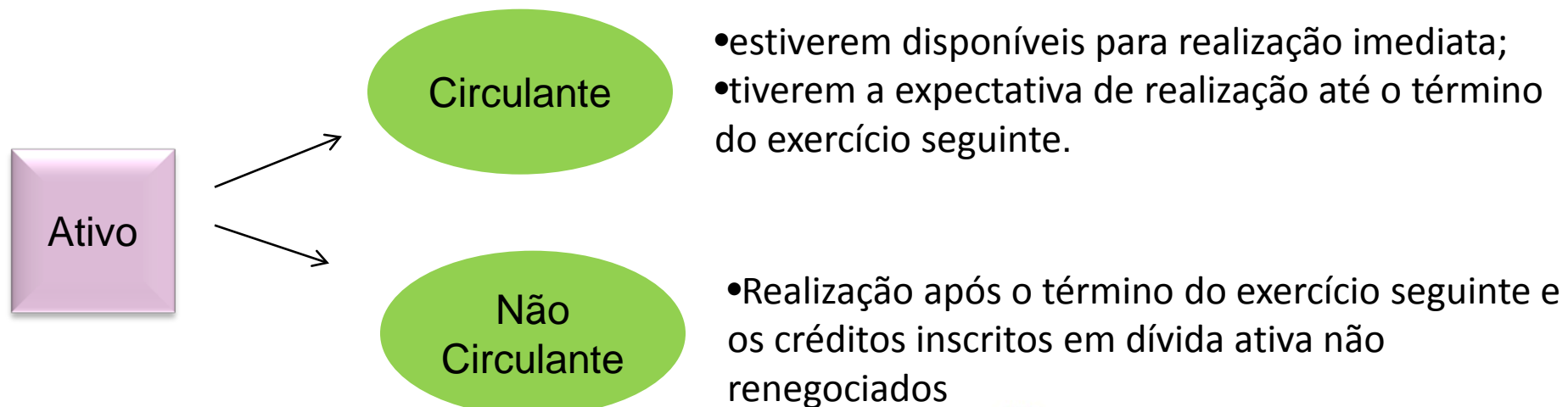
ASPECTOS	ATIVO	PASSIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
CARACTERÍSTICAS	DISPONIBILIDADES, BENS E DIREITOS	OBRIGAÇÕES	DIFERENÇA PL = A - P
TEMPORAL	PRESENTE	PRESENTE	
FATO GERADOR	PASSADO	PASSADO	
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	GERA BENEFÍCIOS PRESENTES OU FUTUROS	SAÍDA DE RECURSOS CAPAZ DE GERAR BENEFÍCIOS	

Características do Ativo:

Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. (Res. CFC 1268/09)

Recursos controlados: ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes.

Classificação:



Ativo Circulante

- Caixa e Equivalente de Caixa;
- Aplicações Financeiras;
- Créditos de Curto Prazo;
- Outros Créditos e Valores de Curto Prazo;
- Investimentos Temporários;
- Estoques;
- Despesas do exercício seguinte pagas antecipadamente.

Ativo Realizável a Longo Prazo

- Créditos realizáveis de longo prazo;
- Investimentos Temporários de longo prazo;
- Despesas antecipadas de longo prazo.

Investimentos

- Participações;
- Outras participações permanentes.

Imobilizado

- Bens móveis;
- Bens imóveis;
- Depreciação e exaustão acumuladas.

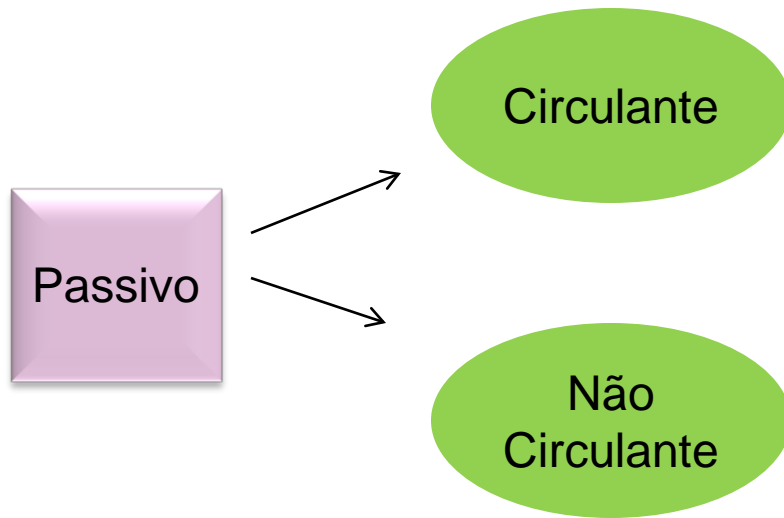
Intangível

- Softwares;
- Marcas, direitos e patentes industriais;
- Direito de uso de imóveis;
- Amortização acumulada.

Características do Passivo:

Passivos são **obrigações presentes** da entidade, **derivadas** de eventos **passados**, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
(Res. CFC 1268/09)

Classificação:



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

Passivo Circulante

- Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo
- Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo
- Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo
- Obrigações Fiscais de Curto Prazo
- Demais Obrigações de Curto Prazo
- Provisões de Curto Prazo

Passivo Não- Circulante

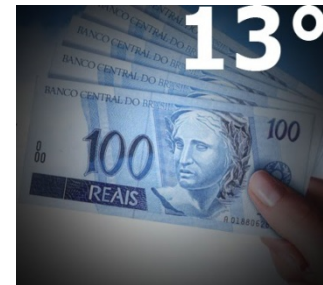
- Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo
- Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo
- Fornecedores de Longo Prazo
- Obrigações Fiscais de Longo Prazo
- Demais Obrigações de Longo Prazo
- Provisões de Longo Prazo
- Resultado Diferido

Em que momento surge um passivo?

CPC 00 - Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma **obrigação presente**. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários.

Existem três tipos de passivos:

- Obrigações oriundas por mercadoria ou serviços recebidos. Ex: fornecedores a pagar
- Contas apropriadas por competência. Ex: salários a pagar
- Provisões. Ex: provisões para processos trabalhista



Conclusão: uma obrigação (passivo exigível) surge independentemente da sua execução orçamentária.

RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

FG do Passivo

Empenho

Em liquidação

Liquidação

Pagamento

Lei 4.320/64, a
Empenho de c
emanado d
competente q
Estado ob
pagamento pe
de implement

Em liquidação - é impo
reconhecimento de pa
momento anterior à fa
de maneira que haja d
empenhos não liqui
constituem obrigaç
daqueles que não
obrigação presente.

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

mento, última etapa
da despesa
tária, é a efetiva
recurso financeiro
acionará a **baixa de**
passivo exigível

(Fato Gerador)

RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Exemplos (observação: lançamentos simplificados):

Passivo Exigível antes do empenho:
Contratação de Operação de Crédito

Contratação da operação de crédito:

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Caixa e Equivalente de Caixa	Patrimonial
C Empréstimo a longo prazo	

No empenho da dotação orçamentária

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Orçamentário Disponível	Orçamentária
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentária
C Crédito Empenhado em liquidação	

Na liquidação:

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Empenhado em Liquidação	Orçamentária
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	

Pagamento:

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Empréstimo a longo prazo	Patrimonial
C Caixa e Equivalente de Caixa	



Passivo Exigível após o empenho:
Aquisição de Mercadorias

No empenho da dotação orçamentária

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Orçamentário Disponível	Orçamentária
C Crédito Empenhado a Liquidar	

Entrega da Mercadoria

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Estoques	Patrimonial
C Fornecedores a Pagar	

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentária
C Crédito Empenhado em liquidação	

Na liquidação:

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Crédito Empenhado em Liquidação	Orçamentária
C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	

Pagamento:

Título da Conta	Nat. Da Informação
D Fornecedores a Pagar	Patrimonial
C Caixa e Equivalente de Caixa	



PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Características do Patrimônio Líquido:

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

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

Integram o PL:



- ☐ Patrimônio social/capital social
- ☐ reservas de capital
- ☐ ajustes de avaliação patrimonial
- ☐ reservas de lucros
- ☐ ações em tesouraria
- ☐ resultados acumulados (inclui ajustes de exercícios anteriores)

Variações Patrimoniais

Variações Patrimoniais



Variação Patrimonial Qualitativa

- alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o PL, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

Ex: Aquisição de um veículo a vista:

D: Veículos



Variações Patrimoniais Aumentativas
(Receitas e despesas patrimoniais)

Ex:

Variação Patrimonial Quantitativa

Variações Patrimoniais Diminutivas
(Despesas e receitas patrimoniais)

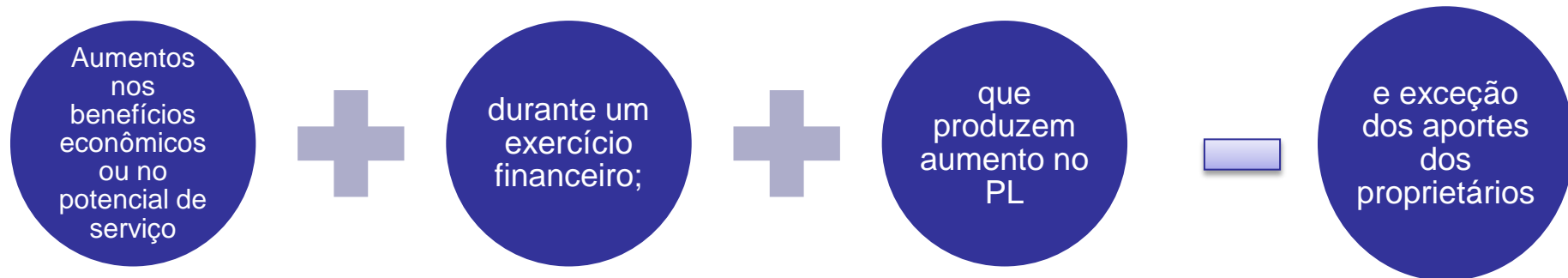
- decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, subdividindo-se em:

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



O que é uma VPA?

Variação Patrimonial Aumentativa (Receita – Norma Internacional):



A variação patrimonial aumentativa pode ser classificada:

Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial aumentativa resultante da execução orçamentária – são **receitas orçamentárias efetivas arrecadadas**, de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplo: receita de tributos.
- Variação patrimonial aumentativa independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem **independentemente da execução orçamentária**. Exemplo: incorporação de bens (doações recebidas).

INGRESSO

RECEITA
ORÇAMENTÁRIA
NÃO EFETIVA

**FATO
GERADOR**



**FATO
GERADOR**



INGRESSO

RECEITA
ORÇAMENTÁRIA
NÃO EFETIVA

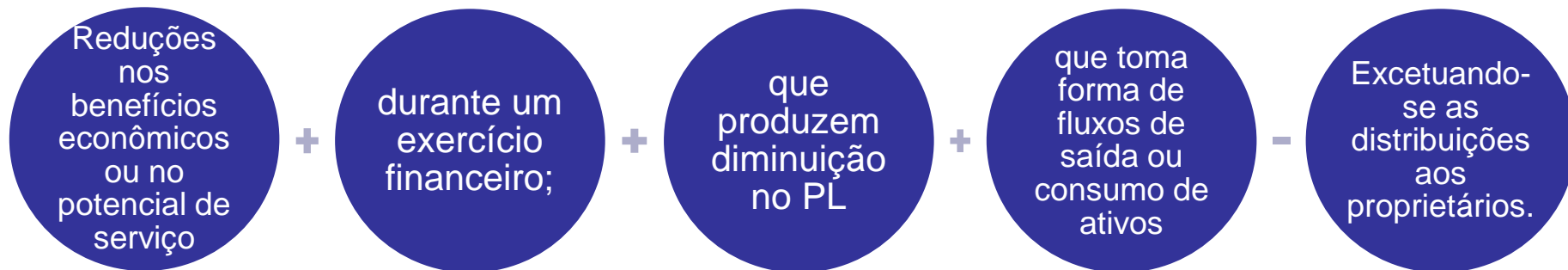
INGRESSO E FATO GERADOR

RECEITA
ORÇAMENTÁRIA
EFETIVA

ATO / FATO	RECEITA PATRIMONIAL (VPA)	RECEITA ORÇAMENTÁRIA
1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À VISTA		
2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PRAZO		
3. ALIENAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO À VISTA		
4. LANÇAMENTO DE TRIBUTOS		
5. ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS APÓS LANÇAMENTO		
6. RECEBIMENTO DE DEPÓSITO EM CAUÇÃO		

O que é uma VPD?

Variação Patrimonial Diminutiva (Despesa – Norma Internacional):



A variação patrimonial diminutiva pode ser classificada:

Quanto à dependência da execução orçamentária:

- Variação patrimonial diminutiva resultante da execução orçamentária – são despesas orçamentárias efetivas, de propriedade do ente, que resultam em diminuição do patrimônio líquido. Exemplo: despesa de serviços de terceiros.
- Variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária – são fatos que resultam em diminuição do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplo: depreciação.

Regime Orçamentário (art. 35 da Lei 4.320/64)



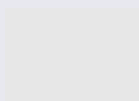









↳ Pertencem ao exercício financeiro:

↳ As receitas (orçamentárias) nele arrecadadas

↳ As despesas (orçamentárias) nele legalmente empenhadas

Regime Contábil (resolução CFC n.º 750/93)

↳ As receitas (Variações Patrimoniais Aumentativas) e as despesas (Variações Patrimoniais Diminutivas) devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, **independentemente de recebimento ou pagamento.**

ATO / FATO	DESPESA PATRIMONIAL (VPD)	DESPESA ORÇAMENTÁRIA
1. DESPESA SEM SUPORTE ORÇAMENTÁRIO		
2. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO		
3. CONCESSÃO DE SUPRIMENTO DE FUNDOS		
4. DEPRECIAÇÃO		
5. DESPESA COM PESSOAL À VISTA		
6. PROVISÃO COM FÉRIAS		
7.DEVOLUÇÃO DE CAUÇÃO		

Quando se RECONHECE uma despesa sob o enfoque patrimonial (VPD)? Uma das grandes questões da CIÊNCIA CONTÁBIL é o momento da ocorrência dos fatos geradores.

O reconhecimento está atrelado a um momento, ao elemento temporal do fenômeno. A despesa sob o enfoque patrimonial sujeita-se ao regime econômico ou contábil.

O reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial é no momento do **fato gerador que diminui o patrimônio líquido**, independente de saída de recurso financeiro.

Levando em consideração a competência e a oportunidade

Despesa sob o enfoque patrimonial - alguns fenômenos:

1. Prestação de serviço de limpeza

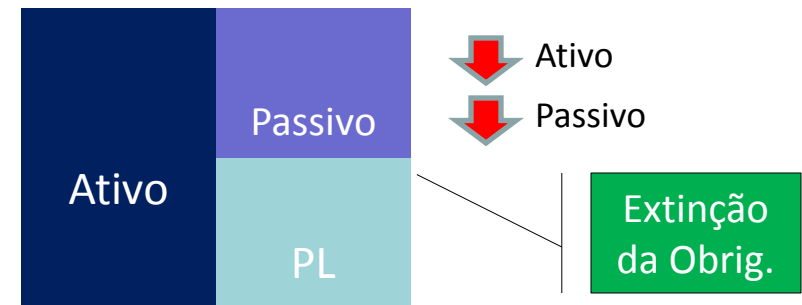
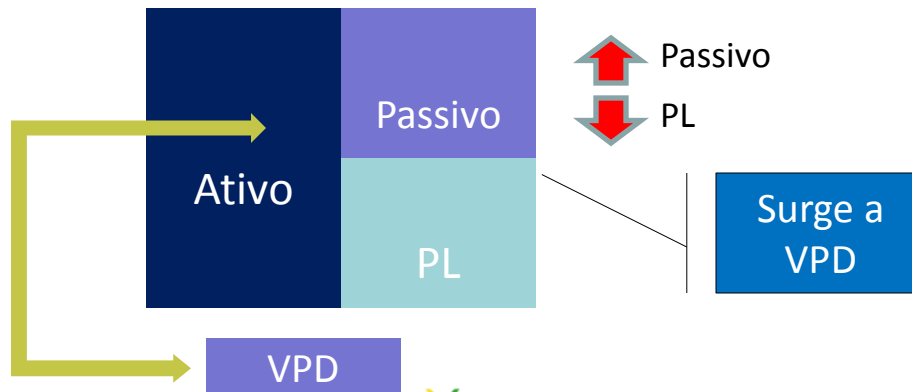
Existem 2 momentos importantes: o da efetiva prestação do serviço e o do pagamento pelo serviço prestado.



Prestação do
Serviço



Pagamento
do Serviço



2. Aquisição de material de expediente

Existem 3 momentos importantes: o da aquisição do material de expediente, o do pagamento do material adquirido e o da distribuição do material de expediente.



Aquisição do material



Pagamento do material



Distribuição do material



↑ Ativo
↑ Passivo

Surge a Obrig.



↓ Ativo
↓ Passivo

Extinção da Obrig.

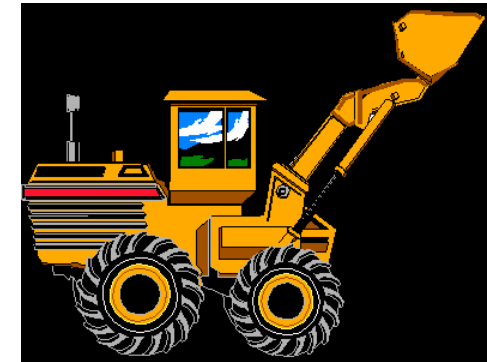


↓ Ativo
↓ PL

Surge a VPD

3. Aquisição de bens do imobilizado

Existem 3 momentos importantes: o da aquisição do bem do imobilizado, o do pagamento do bem do imobilizado adquirido e o do reconhecimento do desgaste pelo uso.



Aquisição do imobilizado



Pagamento do imobilizado



Reconhecimento da depreciação



Surge a obrigação



Extinção da Obrig.



Surge a VPD

4. Concessão de Suprimento de Fundos (Adiantamento)

Existem 3 momentos importantes: o momento da entrega do numerário para o suprido, do gasto do suprido e da prestação de contas do recurso adiantado.

Entrega do
numerário
para o suprido



O suprido
efetua o gasto



Prestação de
contas



Fato
permutativo



Não há alteração
patrimonial



Surge a
VPD

5. Sentença Judicial

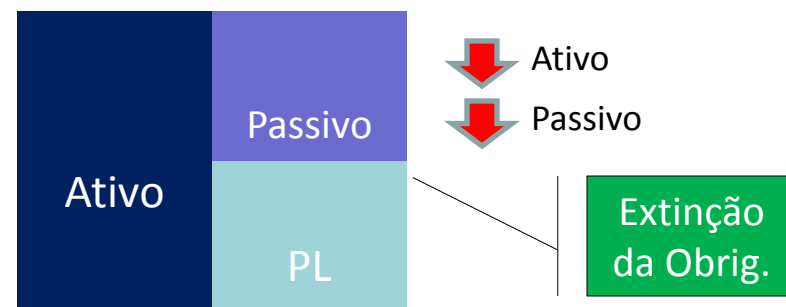
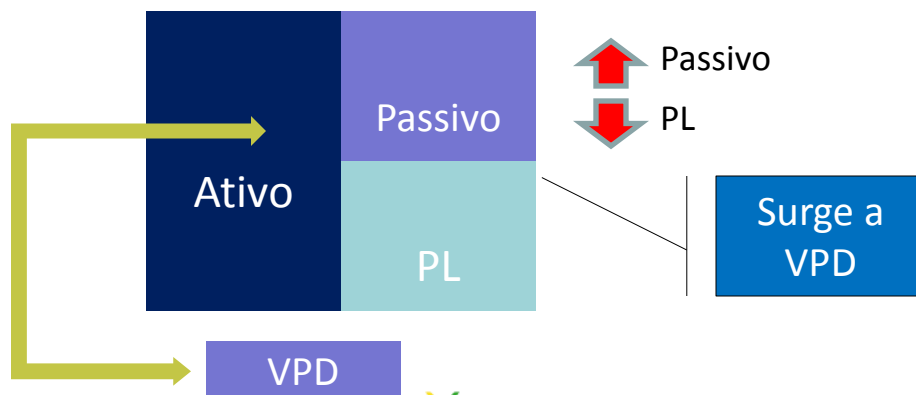
Existem 2 momentos importantes: a ação judicial e o pagamento para os funcionários.



Reconhecimento
da provisão na
ação judicial



Pagamento
após a
sentença



Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Disponibilidades e Aplicações Financeiras

- ✓ As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
- ✓ As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.
- ✓ As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

Exemplo:

Aquisição de ações para revenda na bolsa, por R\$1000 em janeiro/09, com intenção de negociação no curto prazo.

D: AC – Investimentos Temporários	1000
C: Caixa e equivalente de caixa	1000

Em dezembro/09 as ações tinham valor de mercado de R\$1200.

D: AC – Investimentos Temporários	200
C: VPA – Financeiras – Remuneração de aplicações financeiras	200



Créditos e Obrigações

- ✓ Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
- ✓ Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.
- ✓ Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.
- ✓ As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.



Exemplo:

O União recebe empréstimo do BIRD em jan/09, para financiamento da Copa do Mundo, no valor de U\$100.000, câmbio na data de R\$1,70 para pagamento iniciando em 2011

D: Caixa e equivalente de caixa	R\$170.000
C: Empréstimos e financiamentos a longo prazo	R\$170.000

Em dezembro/09, no encerramento do balanço, a taxa de câmbio vigente era de R\$1,82

D: VPD - Variações Monetárias e Cambiais	R\$12.000
C: Empréstimos e financiamentos a longo prazo	R\$12.000

Estoques

- ✓ O que são estoques?
- ✓ O que entra no custo do estoque?
- ✓ Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.
- ✓ O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado, conforme o inciso III, art. 106 da Lei 4.320/64

Exemplo:

O almoxarifado de um órgão público fez as seguintes aquisições a vista de material de consumo em abril:
01/04 – Material (100 unid): R\$500, frete: R\$80
15/04 – Material (100 unid): R\$540, armazenagem: R\$20

01/04	D: AC – Estoques	R\$580
	C: Caixa e Equivalente de caixa	R\$580

15/04	D: AC – Estoques	R\$540
	D: VPD – uso de bens e serviços	R\$ 20
	C: Caixa e Equivalente de caixa	R\$560



Em maio houve uma requisição de 150 unidades do material para consumo

Custo médio ponderado:
 $580 + 540 / 200 = 5,6 \text{ p/unidade}$
 $5,6 \times 150 = 840$

D: VPD – Consumo de material	R\$840
C: AC – Estoques	R\$840

Investimentos Permanentes

- ✓ As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.
- ✓ As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.

Exemplo:

A União cria uma empresa pública, integralizando 60% de seu capital em dinheiro, para exploração do Aquífero Guarani. No momento da constituição, o seu PL é 100 bi.

D: Investimento— Participações permanentes	60 bi
C: Caixa e equivalente de caixa	60 bi



Ao final do exercício financeiro, depois da apuração do resultado, a empresa apresentou um PL no valor de 120 bi.

Equivalência Patrimonial:

Valor do investimento na investidora =
Participação (%) X PL investida

Imobilizado

- ✓ O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção. Após isto, utiliza-se ou o método do custo ou da reavaliação.
- ✓ Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
- ✓ Ativos do imobilizado obtidos a título gratuito devem ser mensurados a valor justo.



Intangível

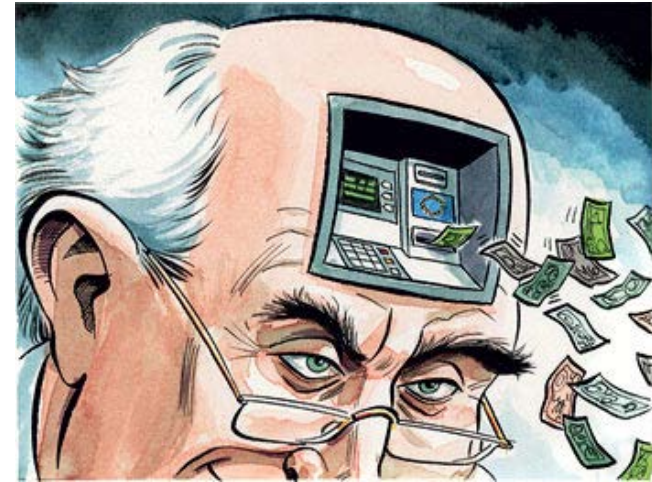
✓ Os direitos que tenham por objeto **bens incorpóreos** destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no **valor de aquisição ou de produção**, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e impairment.

✓ Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

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

✓ Dispêndios de pesquisa, marketing, etc. devem ser reconhecidos como despesa, sendo amortizados somente quando adquiridos junto a terceiros. (IPSAS 31)

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



Introdução Procedimentos Patrimoniais Específicos:

**Provisões, Reavaliação,
Redução ao valor recuperável**

Característica principal das provisões:



Incertezas:

sobre a oportunidade;

sobre o valor dos desembolsos futuros requeridos para seu pagamento.

Uma provisão deve ser reconhecida quando satisfeitas três condições:

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

Ex: causas trabalhistas

O fato gerador da obrigação já ocorreu e há uma estimativa do valor a ser desembolsado

Constituição da provisão (antes da sentença judicial):

D: VPD – Pessoal e Encargos - Provisões

C: Provisão para Riscos Trabalhistas e Cíveis

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

Exemplo: o órgão possui a propriedade de um imóvel adquirido e registrado na contabilidade por R\$100.000.



Após alguns anos,
constatou-se que o
imóvel foi valorizado e
passou a valer R\$120.000



Registro na contabilidade:
D: Imóveis-----20.000
C: VPA - Reavaliação de bens
imóveis -----20.000

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

Exemplo: o órgão possui a propriedade de um imóvel adquirido e registrado na contabilidade por R\$100.000.



Após alguns anos, constatou-se que, devido a crise, o imóvel foi desvalorizado e passou a valer R\$90.00



Registro na contabilidade:
D: VPD - Redução ao valor recuperável-----10.000
C: Imóveis --10.000

Introdução à Depreciação, Amortização e Exaustão

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

Bens Físicos
(corpóreos)



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

Direitos
incorpóreos



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

Recursos
naturais



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

- **Valor Residual** – é o valor pelo qual se espera vender um bem no fim de sua vida útil, com razoável segurança, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
- **Vida Útil** – é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera retorno de um bem.

MUITO OBRIGADO!