

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - UFMG**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – CIC**  
**CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA -**  
**CEPCON**

**CATIANE ALVES DE MACEDO CHAVES**

**MUDANÇAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA APÓS A EMISSÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: ESTUDO  
DE CASO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**

**BELO HORIZONTE**  
**2012**

CATIANE ALVES DE MACEDO CHAVES

**MUDANÇAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA APÓS A EMISSÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: ESTUDO  
DE CASO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**

Monografia apresentada, ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do Título de Especialista em Auditoria Externa.

**Orientador:** Osmar Teixeira de Abreu

BELO HORIZONTE

2012

## RESUMO

A pesquisa teve por objetivo analisar as principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público após a edição das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor. Para apresentação dessas mudanças, foi necessário expor alguns conceitos importantes relativos à contabilidade pública e pesquisar as legislações referentes ao tema objeto da pesquisa, desde a Constituição Federal de 1988 até as Portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional sobre os procedimentos e prazos que devem ser seguidos pelas entidades sujeitas às normas de contabilidade pública. Analisaram-se os demonstrativos contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, com o intuito de verificar se a mesma está adotando as ações estipuladas nas legislações. Concluiu-se que dentre as seis ações estabelecidas pelo cronograma criado pela Secretaria do Tesouro Nacional, a entidade adotou apenas o reconhecimento dos créditos por competência, e, parcialmente, o registro dos bens e da depreciação desses. Notou-se também que, no que tange ao reconhecimento da dívida ativa, a entidade não apresentou por não possuir valores a registrar. Assim, a UFMG deixou de cumprir o reconhecimento das obrigações e provisões por competência e a implantação do sistema de custos. Ao final do estudo, propôs-se a continuidade da pesquisa para futuramente verificar os novos pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional sobre o tema, bem como a adoção, por parte da UFMG, das medidas para se implantar estas mudanças.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Normas Brasileiras de Contabilidade Pública. Universidade Federal de Minas Gerais.

## ABSTRACT

This research has the objective that occurred in the accounting applied to the public sector after editing the Brazilian Accounting Standards applied to the sector. To introduce these changes, was necessary to expose some important concepts related to the Governmental Accounting and search laws relating to the subject of the research, since the Constitution of 1988 until the Ordinances issued by the National Treasury about the procedures and periods that must be followed by the entities subject to the Public Accounting Standards. Was analyzed the Financial Statements of the Federal University of Minas Gerais, to verify if it is taking the actions stipulated in the legislation. Was concluded that among the six actions established by the schedule established by the National Treasury, the entity has adopted only the recognition of credits for competence, and, partially, the record of the assets and the depreciation of these assets. It was also noted that, with respect to the recognition of outstanding debt, this does not have values not presented by the record. Thus, UFMG longer meets the recognition of obligations and provisions for competence and system implementation costs. By the end of the study, it was proposed that we had continued research to further verify the new pronouncements of the Federal Accounting Council and the National Treasury on the subject.

**Keywords:** Public Accounting. Brazilian Accounting Standards Public. Federal University of Minas Gerais.

## LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CLP – Conjunto de Lançamentos Padronizados

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

DRE – Demonstração do Resultado Econômico

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

IFAC – *International Federation of Accounting*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

LCP – Lançamentos Contábeis Padronizados

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1.1</b>	<b>Contextualização.....</b>	<b>7</b>
<b>1.2</b>	<b>Problema de pesquisa.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>8</b>
<b>1.4</b>	<b>Justificativa .....</b>	<b>9</b>
<b>1.5</b>	<b>Metodologia.....</b>	<b>9</b>
<b>1.6</b>	<b>Estrutura do trabalho .....</b>	<b>10</b>
<b>2.</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>Conceito de Contabilidade Pública .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.1</b>	<b>Objetivo da Contabilidade Pública .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2</b>	<b>Normatização da Contabilidade Pública no Brasil .....</b>	<b>12</b>
<b>2.3</b>	<b>Regime Contábil no Setor Público .....</b>	<b>14</b>
<b>2.4</b>	<b>Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).....</b>	<b>15</b>
<b>2.4.1</b>	<b><i>Relação de Contas do PCASP .....</i></b>	<b>16</b>
<b>2.4.2</b>	<b><i>Tabela de Atributos da conta contábil do PCASP.....</i></b>	<b>17</b>
<b>2.4.3</b>	<b><i>Estrutura Padronizada de Lançamentos do PCASP.....</i></b>	<b>18</b>
<b>2.5</b>	<b>Sistema e Subsistemas Contábeis .....</b>	<b>19</b>
<b>2.6</b>	<b>Princípios da Administração Pública e do Orçamento .....</b>	<b>20</b>
<b>2.7</b>	<b>Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público .....</b>	<b>22</b>
<b>2.8</b>	<b>Cronograma para adoção das NBCASP .....</b>	<b>25</b>
<b>3.</b>	<b>ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DA UFMG REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2011 .....</b>	<b>27</b>
<b>3.1.1</b>	<b><i>Análise do reconhecimento dos créditos por competência.....</i></b>	<b>27</b>
<b>3.1.2</b>	<b><i>Análise do reconhecimento dos ajustes para perdas da dívida ativa .....</i></b>	<b>28</b>
<b>3.1.3</b>	<b><i>Análise do reconhecimento das obrigações e provisões por competência.....</i></b>	<b>28</b>
<b>3.1.4</b>	<b><i>Análise do reconhecimento dos bens móveis, imóveis e intangíveis e do registro da depreciação dos bens móveis .....</i></b>	<b>28</b>

<i>3.1.5 Análise da implantação do sistema de custos</i> .....	29
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	30
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	31
<b>ANEXOS</b> .....	33
<b>ANEXO A – Declaração do contador acerca dos Demonstrativos Contábeis</b> .....	33
<b>ANEXO B – Balanço Orçamentário</b> .....	34
<b>ANEXO C – Nota Explicativa ao Balanço Orçamentário</b> .....	35
<b>ANEXO D – Balanço Patrimonial</b> .....	36
<b>ANEXO E – Nota Explicativa ao Balanço Patrimonial</b> .....	38

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

A contabilidade pública tem como objetivo principal fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão e à prestação de contas.

Todavia, a contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é muito influenciada por aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos do país ou região na qual está inserida, assim, as demonstrações produzidas em países diferentes muitas vezes são incomparáveis entre si.

No entanto, com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os usuários da informação contábil de todo o mundo possam utilizar informações confiáveis e comparáveis, nos processos de tomada de decisão.

Com o intuito de harmonizar as práticas contábeis nos diversos países, o *International Federation of Accounting* (IFAC) editou diversas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS- *International Public Sector Accounting Standards*) que estão sendo traduzidas e discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com outros órgãos ligados à classe, com o objetivo de harmonizar as práticas contábeis no Setor Público Brasileiro.

Este processo levou à edição de diversas (onze até o momento) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que determinam como a Contabilidade será tratada pelas entidades do Setor público.

## 1.2 Problema de pesquisa

Diante do exposto acima e tendo em vista que a Secretaria do Tesouro Nacional definiu que a União deverá adotar o novo plano de contas que atende aos critérios das Normas Internacionais, bem como apresentar as demonstrações contábeis exigidas por essas Normas em 2013 e adotar integralmente todos os procedimentos contábeis patrimoniais definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2014, essa pesquisa pretende responder ao seguinte questionamento: quais as principais mudanças ocorridas na contabilidade pública no Brasil após a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e quais delas a Universidade Federal de Minas Gerais já adotou em seus demonstrativos contábeis referentes ao exercício de 2011?

## 1.3 Objetivos

Esta pesquisa tem como objetivo principal analisar as principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público após a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Como objetivos específicos, esta pesquisa irá:

- Apresentar os principais procedimentos contábeis estabelecidos na legislação brasileira, demonstrando quais as mudanças trazidas pela edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- Verificar quais demonstrativos contábeis as entidades do setor público deverão apresentar após o prazo estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional;
- Analisar os demonstrativos contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, referentes ao exercício de 2011, a fim de verificar se a entidade está cumprindo as exigências estabelecidas no cronograma de ações publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

## 1.4 Justificativa

O estudo do tema proposto é importante para a classe contábil, especialmente para os contadores públicos, uma vez que busca analisar os desafios a que estão sujeitos frente às mudanças trazidas pela adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Do ponto de vista acadêmico, o tema contribui para trazer uma visão mais ampliada da área de contabilidade pública, uma vez que os trabalhos sobre o tema ainda são escassos.

## 1.5 Metodologia

Esta pesquisa pode ser considerada quanto a seu fim como uma pesquisa descritiva, considerada a mais indicada para o estudo, pois segundo GIL (2007, p.42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relação entre variáveis.”. A pesquisa buscará analisar as mudanças ocorridas na contabilidade pública após a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade e quais delas a Universidade Federal de Minas Gerais já adotou.

Quanto aos meios de pesquisa, poder-se-á classificá-la como pesquisa bibliográfica que é o “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral.” Vergara (2000, p. 48).

Também pode ser classificada como pesquisa documental, pois serão analisados documentos, relatórios e legislação, que dizem respeito ao objeto de estudo.

Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfimes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros. (VERGARA, 2000, p.48)

Esta pesquisa pode ainda ser classificada como estudo de campo, uma vez que constitui uma investigação empírica realizada no local onde ocorre o fenômeno estudado e inclui análise de documentos desta comunidade para obtenção do objetivo estabelecido. Conceitualmente pode-se dizer que:

Tipicamente, o estudo de campo focaliza uma comunidade, que não é necessariamente geográfica, já que pode ser uma comunidade de trabalho, de estudo, de lazer ou voltada para qualquer outra atividade humana. Basicamente, a pesquisa é desenvolvida por meio da observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informações para captar suas explicações e interpretações do que ocorre no grupo. Esses procedimentos são geralmente conjugados com muitos outros, tais como a análise de documentos, filmagens e fotografias. (GIL, 2007, p.53)

Como limitações da pesquisa têm-se o fato da amostra escolhida não ser representativa o bastante para se obter os objetivos da pesquisa, devido à dificuldade de acesso aos documentos de todos os órgãos públicos e o tempo para realização da pesquisa ser limitado.

Outra limitação está no âmbito da pesquisa documental, uma vez que os alguns dos dados que se pretendia levantar, tais como relatórios e documentos gerados pelo setor de contabilidade da entidade analisada, estarem passíveis de autorização por parte do órgão federal estabelecido na amostra do estudo.

## **1.6 Estrutura do trabalho**

Essa pesquisa foi estruturada em quatro capítulos. O primeiro se dedicou aos aspectos introdutórios e metodológicos da pesquisa. O segundo trouxe a fundamentação teórica, onde são apresentados os conceitos relacionados ao tema estudado e a análise dos dados da entidade objeto da pesquisa. O terceiro capítulo apresentou a análise dos demonstrativos contábeis da entidade objeto da pesquisa. O último capítulo apresentou as considerações finais sobre a pesquisa realizada.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Conceito de Contabilidade Pública

A contabilidade pública é uma das ramificações da contabilidade, cuja finalidade é prover informações sobre a execução orçamentária, financeira e sobre o patrimônio público aos órgãos de controle interno e externo e aos diversos usuários (cidadãos, fornecedores, investidores etc.). Seu campo de atuação é as entidades que utilizam recursos do orçamento público, não sendo necessariamente de direito público, por exemplo, as fundações e empresas públicas mesmo sendo de direito privado estão sujeitas ao controle determinado pela legislação aplicada às entidades de direito público.

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública. (LIMA; CASTRO, 2007, p.1)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.1, conceituou a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 4ª edição, Parte V, pág. 5, repete o mesmo conceito de contabilidade aplicada ao setor público do CFC, conforme transcrito abaixo:

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

Analisando o conceito acima, pode-se concluir que a contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que aplica os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestão pública orçamentária, financeira, patrimonial, custos e de compensação, nos órgãos e entidades

da administração pública direta e indireta abrangidas em seu campo de atuação, fornecendo informações úteis, tempestivas, compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

### **2.1.1 Objetivo da Contabilidade Pública**

O objetivo da Contabilidade pública é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, analisando e controlando não apenas o aspecto material do patrimônio, mas também sob a ótica financeira e econômica, acompanhando inclusive a execução do orçamento público, demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos em determinado período.

De acordo com Castro e Garcia (2008, pág. 19): “O objetivo da contabilidade pública, desde seu nascedouro, foi o de fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, da mensuração e da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidos pelos contadores.”.

A Resolução CFC 1.128/08 conceitua que o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é prestar aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, para a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Por meio do conceito apresentado acima, infere-se que a contabilidade pública tem a função social de refletir, metodicamente, o ciclo da administração pública a fim de prestar informações necessárias à tomada decisões, tendo como usuários da informação os gestores públicos, à prestação de contas dos recursos públicos e à instrumentalização do controle social, permitindo que a sociedade interfira na administração do patrimônio público.

## **2.2 Normatização da Contabilidade Pública no Brasil**

O principal normativo jurídico que trata da contabilidade pública no Brasil é a Constituição Federal que apresenta um capítulo dedicado às finanças públicas. A Carta Magna determina,

em seu art. 165, § 9, que lei complementar deverá estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta.

A regulamentação determinada pela Carta Magna é estabelecida pela Lei 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e pela Lei Complementar 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Neste sentido, Lima e Castro (2007, pag. 4) define:

A Contabilidade Pública tem existência jurídica, em nosso país, por sede na Constituição Federal que, em seu art. 165, § 9, estatui que lei complementar estabelecerá normas para gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. Com base neste dispositivo da Lei maior, nosso ordenamento jurídico recepcionou sob a nova ordem constitucional, parcialmente, a Lei 4.320/1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Desde 2008, vêm surgindo novas legislações que deverão ser atendidas pelos contadores público, estas são criadas pelo CFC e recebem o nome de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Em consonância com estas normas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) - órgão central do sistema de contabilidade federal, nos termos da Lei 10.180/01 e do Decreto 3.589/00- vem editando os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, que estão na 5ª edição e absorvem os conceitos das NBCASP. A STN editou ainda diversas Portarias que tratam do assunto, entre elas, a Portaria nº 828/2011 e a Portaria 439/12, que estabelecem, respectivamente, o cronograma de ações para adoção das NBCASP até 2014, no âmbito da União e altera o prazo de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Dentre as principais mudanças estabelecidas nessas legislações, destacam-se a adoção do regime de competência integralmente na contabilização de todos os fatos contábeis; a padronização de procedimentos contábeis, através da utilização de um plano de contas único para todos os entes da Federação e a alteração conceitual que se tinha até então dos Sistemas Contábeis, estabelecidos pela Lei nº 4.320/64, que por força de Resolução do CFC passaram a ser tratados por subsistemas contábeis, além de incluir o subsistema de custos.

### 2.3 Regime Contábil no Setor Público

Antes da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, os contadores públicos adotavam o regime misto para a contabilização dos atos e fatos que afetavam o patrimônio público, isto se devia a uma interpretação equivocada do que dispõe a Lei 4.320/64 que determina, em seu artigo 35, que para reconhecimento das receitas e despesas orçamentárias adota-se ao mesmo tempo, o regime de caixa e o de competência, conforme se transcreve a seguir: “Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

A Lei 4.320/64 legisla sobre o direito financeiro, não tendo em seu escopo as normas de contabilidade, que são de competência do Conselho Federal de Contabilidade. O regime de caixa é adotado na contabilização da receita orçamentária (arrecadação da receita) e o regime de competência na contabilização da despesa orçamentária (empenhamento). Assim, deve-se ressaltar que, no que tange ao regime contábil, o registro da receita se dará pela competência. Neste sentido, Lima e Castro (2007, p.4) afirmam que:

No caso da Receita Pública, seu registro financeiro se dará somente quando houver o ingresso do recurso (regime de caixa). Em relação ao regime contábil, a valorização ou o registro de eventual direito será efetuado pela competência, ou seja, no momento do fato gerador. O próprio Manual das Receitas Públicas, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, dispõe que devem ser aplicados os Princípios Fundamentais de Contabilidade para o reconhecimento e registro do direito antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades.

Conforme Carvalho e Ceccato (2011), atualmente, segundo entendimento da STN, a regra contida no art. 35 da Lei 4.320/64 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, uma vez que este artigo está inserido na parte do texto legal que disciplina regras orçamentárias e financeiras, ou seja, trata-se de uma regra de austeridade fiscal para fins de execução e controle do orçamento público. Assim, sob o enfoque orçamentário, para fins de administração financeira e orçamentária, acompanhamento da arrecadação das receitas e autorização para execução de despesas e liberação de recursos financeiros, o administrador público deve observar as receitas efetivamente arrecadadas e não pela ocorrência do fato gerador. Já as despesas, seguindo a pru-

dência fiscal, consideram-se realizadas no empenho (etapa de sua execução), momento ainda anterior ao do pagamento.

Nesta linha de pensamento, Silva (2012, pág. 73) defende que:

[...] na administração pública existem dois tipos de Regimes Contábeis para efeitos de contabilização que devem ser utilizados na Contabilidade Aplicada ao Setor Público [...]. O primeiro é o conceito financeiro fundamentado na filosofia do ingresso de disponibilidade, no qual se baseou o orçamento, e estabeleceu o regime de caixa para a Receita Pública e de competência para a Despesa. O segundo é o conceito patrimonial que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ser necessário cumpri-lo. Pelo conceito patrimonial, considera-se a Receita pelo regime de competência, ou seja, no momento em que ela acontece [...].

Observa-se, portanto, que a contabilidade pública, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedecendo aos Princípios de contabilidade, deve aplicar o princípio da competência integralmente, evidenciando tempestivamente as transações que afetaram o patrimônio público.

## **2.4 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**

O plano de contas é o elo de comunicação da entidade com os diversos usuários da informação contábil. Por meio dele os fatos – e também os atos, no caso do setor público- que alteram (ou possam vir a alterar) o patrimônio devem ser classificados dentro de um sistema metódico e organizados para que a contabilização dos mesmos seja feita de maneira uniforme.

Consensualmente ao exposto acima, Silva (2012, pág. 82) define que:

O Plano de Contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

Com o objetivo principal de garantir a consolidação das contas públicas nacionais, a STN estabeleceu normas de procedimentos para o registro das operações do setor público em todas as esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como suas Autarquias,

Fundações e Empresas Públicas ou Sociedades de Economia Mista que recebam recursos públicos), criando assim, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 5ª edição, Parte Geral, pág. 7, define que:

Tendo em vista que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP. O PCASP surgiu como resultado de um processo democrático, por meio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis. Esse grupo é composto por representantes contábeis de todo o país. Foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação.

O PCASP é composto por três elementos: Relação de contas, Tabela de atributos da conta contábil e Estrutura Padronizada de Lançamentos.

#### **2.4.1 Relação de Contas do PCASP**

A partir do exercício de 2013, a estrutura do plano de contas a ser utilizado pela Administração Pública deve conter divisão feita em forma de classes de contas, onde:

- As contas são estruturadas em sete níveis de desdobramento com nove dígitos;
- O 1º nível é chamado de Classe, possui apenas um dígito. Ex.: 2- Passivo;
- O 2º nível é o Grupo, possui apenas 1 dígito. Ex.: 2.1 – Passivo Circulante;
- O 3º nível é o Subgrupo, possui apenas 1 dígito. Ex.: 2.1.2 – Obrigações em circulação;
- O 4º nível é o Elemento, possui apenas 1 dígito. Ex.: 2.1.2.1 – Obrigações a pagar;
- O 5º nível é o Subelemento, possui apenas 1 dígito. Ex.: 2.1.2.1.1 – Fornecedores;
- Os níveis 6 e 7 são chamados, respectivamente de Item e Subitem, ambos possuem 2 dígitos e poderão ser criados e modificados pelas diversas entidades da Administração Pública da maneira que julgarem melhor atender às suas particularidades;
- O PCASP possui oito classes de contas, sendo 1,2,3 e 4 de Naturezas Patrimoniais (1- Ativo, 2- Passivo e Patrimônio Líquido, 3- Variações Patrimoniais Diminutivas e 4- Variações Patrimoniais Aumentativas); 5 e 6 de Natureza Orçamentária ( 5- Controles da Aprovação do Plane-

jamento e Orçamento e 6- Controle da Execução do Planejamento e Orçamento) e 7 e 8 de Natureza de Controle ou de Compensação ( 7- Controles Devedores e 8 – Controles Credores).

Conforme o Manual de Contabilidade Pública, 5º edição, parte IV, pág. 15:

O PCASP está dividido em 8 classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do patrimônio da entidade pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles. O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8[...]

A partir da análise do texto acima, infere-se que, para fins de registro, deve-se observar a natureza da informação das contas utilizadas nos lançamentos. Assim, os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação.

#### **2.4.2 Tabela de Atributos da conta contábil do PCASP**

Atributos da conta contábil são utilizados para distinguir as contas pertencentes ao plano de conta, ou seja, são características das contas. Alguns atributos possuem características puramente conceituais: título, função, funcionamento, natureza do saldo, código e encerramento, outros são necessários devido à exigência de alguma legislação: indicador para cálculo do superávit financeiro (criado para atender a exigência legal estabelecida no art. 105 da Lei 4.320/64) e há ainda poderão ser criados atributos para atender demandas dos sistemas dos diversos órgãos da Administração Pública.

Transcreve-se abaixo texto do Manual de Contabilidade Pública, 5ª edição, Parte IV, pág. 28, que trata do assunto:

Atributos da conta contábil é o conjunto de características próprias que a individualizam, distinguindo-a de outra conta pertencente ao plano de contas. Os atributos podem ser definidos por conceitos teóricos, força legal ou por características operacionais do sistema utilizado.

- a) Título – palavra ou designação que identifica o objeto de uma conta, ou seja, a razão para a qual foi aberta e a classe de valores que registra;
- b) Função – descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta, explicando de forma clara e objetiva o papel desempenhado pela conta na escrituração;
- c) Funcionamento (quando debita e quando credita) – descrição da relação de uma conta específica com as demais, demonstrando quando se debita a conta, e quando se credita;
- d) Natureza do Saldo – identifica se a conta tem saldo credor, devedor ou mista;
- e) Código – conjunto ordenado de números que permite a identificação de cada uma das contas que compõem o plano de contas de uma entidade;
- f) Encerramento – indica a condição de permanência do saldo em uma conta, conforme sua natureza;
- g) Indicador para cálculo do Superávit Financeiro – atributo utilizado para informar se as contas do Ativo e Passivo são classificadas como Ativo/Passivo Financeiro ou Ativo/Passivo Permanente, conforme definições do art. 105 da Lei nº 4.320/1964. Neste Manual tal indicador será dado pelas letras “P” (Permanente) e “F” (Financeiro), entre parênteses, ao lado das contas de Ativo e Passivo. Quando a natureza da conta puder constar saldos com atributo “P” e “F”, constará na descrição da conta do PCASP a letra “X”. Os entes poderão identificar tal atributo na própria conta contábil ou ainda por meio do detalhamento variável desta conta (conta corrente).

### ***2.4.3 Estrutura Padronizada de Lançamentos do PCASP***

A STN, com o intuito de simplificar o registro contábil, criou dois instrumentos que serão utilizados pelas entidades do setor público a fim de produzir lançamentos contábeis de forma mais rápida, simples e correta. O primeiro, chamado de tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP), apresenta uma tabela de códigos que correspondem a diversos lançamentos contábeis rotineiros; o segundo, denominado Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP) consiste em um agrupamento de diversos LCP que estejam relacionados entre si, permitindo assim, que

um fato contábil seja registrado nos subsistemas patrimoniais, orçamentários e/ou de controle a partir de uma simples seleção correta do CLP.

Abaixo apresentam-se os conceitos retirados do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 5ª edição, parte IV, pág.54:

Na dinâmica de registro contábil, várias operações rotineiras podem ser simplificadas de modo a facilitar a operação contábil dos entes públicos. Para tal, faz-se necessário o uso de um instrumento de simplificação da forma de registro, e este corresponde à tabela de lançamentos contábeis padronizados (LCP) e ao conjunto de lançamentos padronizados (CLP).

Os LCPs correspondem a uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, sobretudo para os não contadores. Os CLPs, por sua vez, englobam os fenômenos contábeis típicos dos entes públicos e encapsulam os LCP. Correspondem, assim, a agrupamentos de lançamentos padronizados que guardem relação, sejam em seus aspectos patrimoniais, orçamentários ou de controle, com um mesmo fenômeno.

## 2.5 Sistema e Subsistemas Contábeis

A Lei 4.320/64 estabelece que a estrutura da contabilidade pública deve ser constituída de tal forma que permita acompanhar a execução orçamentária, conhecer a composição do patrimônio público, analisar os resultados econômicos e financeiros e a preparar os balanços gerais. Para atender ao que foi estabelecido pela legislação, a Contabilidade Pública no Brasil apresentava, até a edição pelo CFC de norma específica - NBC T 16.2 -, quatro sistemas básicos: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

Após a publicação da NBC T 16.2 a denominação “sistemas” não é mais considerada correta, uma vez que todas estas estruturas fazem parte de um único sistema, o Sistema Contábil, que se subdivide em quatro subsistemas: Orçamentário, Patrimonial (que agora passa a englobar também os fatos financeiros, deixando de existir o sistema financeiro), Compensação e por último, Custos (que é uma novidade trazida pela exigência das Normas Internacionais).

A seguir, apresentam-se os conceitos estabelecidos pela Resolução CFC Nº. 1.129/08, que aprovou a NBC T 16.2:

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em ra-

ção da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- ~~(b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período; (Excluída pela Resolução CFC nº. 1.268/09) (sic)~~
- ~~(c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (sic)~~
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; [\(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09\)](#)
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Paralelamente à função de registrar, escriturar e interpretar os fenômenos que a afetam o patrimônio público, a Lei 4.320/64 determina ainda que a contabilidade pública deve ser organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, controlando e acompanhando os limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária na medida em que for se desenvolvendo. Neste sentido, Kohama (2003, p. 49) expõe que:

A Contabilidade Pública não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e acompanhamento, que será prévio, concomitante e subsequente, além de verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Para se conhecer a legalidade dos atos de execução orçamentária faz-se necessário estar ciente dos vários aspectos que envolvem a execução orçamentária da receita e da despesa pública. Assim, é necessário conhecer os princípios que regem a administração pública, estabelecidos pela Constituição Federal e os princípios orçamentários, definidos pela Lei 4.320/64.

## 2.6 Princípios da Administração Pública e do Orçamento

O texto constitucional apresenta cinco princípios básicos da Administração Pública, previstos no *caput* do art. 37: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Castro e Garcia (2008, p.52) definem esses princípios:

- **Princípio da Legalidade:** determina que a administração pública só pode ser exercida conforme estabelece a lei, sob pena de praticar ato inválido. **Princípio da Moralidade:** estabelece que a administração pública deve ser orientada não apenas por princípios legais, mas também por princípios morais, devendo o ato administrativo obedecer não apenas à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição.

- **Princípio da Impessoalidade:** impõe que o administrador público só pratique ato direcionado a uma finalidade específica, de forma impessoal, sempre atendendo ao interesse público.

- **Princípio da Publicidade:** por meio desse princípio a Administração Pública fica obrigada a divulgar informações de interesse geral ou coletivo.

- **Princípio da Eficiência:** define que a Administração Pública deve assumir caráter gerencial, atribuindo ao administrador público maior autonomia, associada a efetivos critérios de fixação de responsabilidade. Nesse princípio insere-se a exigência de economicidade, sendo o desperdício a ideia imediatamente oposta.

Para que o orçamento contribua para a ação do Estado na busca do desenvolvimento econômico e social e para que esse seja efetivamente um instrumento de administração do governo é indispensável que na sua elaboração sejam obedecidos os princípios orçamentários da unidade, universalidade e da anualidade, conforme estabelecido pela Lei 4.320/64.

Abaixo as definições destes princípios apresentadas por Lima e Castro (2007, p. 12):

- **unidade:** o orçamento deve ser uno, isto é, deve existir apenas um orçamento para o exercício financeiro, para cada entidade da Federação. Sobre esse princípio deve-se ressaltar, porém, o §5º do art. 165 da Constituição Federal, que traz que a Lei Orçamentária Anual compreenderá o Orçamento Fiscal, o Orçamento de Investimento e o Orçamento da Seguridade Social;

- **universalidade:** o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Até as isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia deverão acompanhar o projeto de lei orçamentária;

- **anualidade:** as previsões de receita e de despesa devem fazer referência, sempre, a um período limitado de tempo. O período de vigência do orçamento denomina-se exercício financeiro. Internacionalmente, esse Princípio é também denominado de periodicidade. O inciso I e o parágrafo 2º do art. 167 da Constituição Federal traz expressamente a vedação de programas ou

projetos não incluídos na lei orçamentária anual, excetuando-se os créditos especiais e extraordinários, que poderão ser incorporados ao exercício financeiro subsequente, caso tenham sido promulgados nos últimos quatro meses do exercício.

## 2.7 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

As demonstrações contábeis apresentam informações retiradas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da administração pública. A Lei 4.320/64 determina, em seu artigo 101, a apresentação dos resultados através da elaboração dos seguintes demonstrativos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 374) afirmam que: “o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as realizadas. O resultado final será obtido estabelecendo-se a soma dos excessos e a das insuficiências, que resulta num superávit ou num déficit na execução do orçamento.”.

Silva (2012, pág. 236) também traz o conceito de Balanço Orçamentário, destacando que:

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza de despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Já o Balanço Financeiro “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias realizadas, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.” (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006, p. 376).

O Balanço Patrimonial demonstra a posição das contas que constituem o ativo e o passivo, esse demonstrativo tem como objetivo apresentar a situação patrimonial da entidade pública. Neste sentido, Kohama (2003, p. 291) sustenta que:

O Balanço Patrimonial é o quadro de contabilidade com duas seções, “ativo” e “passivo”, em que se distribuem os elementos do “patrimônio público”, igualando-se as duas somas com a conta patrimônio líquido (Ativo Real Líquido) no caso de existência de superávit, ou “passivo real descoberto”, quando houver déficit patrimonial.

Segundo estabelece a Lei 4.320/64 em seu artigo 104, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) deverá evidenciar as alterações ocorridas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e, conseqüentemente, apurar o resultado do exercício.

A Demonstração das Variações Patrimoniais visa evidenciar as alterações verificadas no patrimônio líquido da entidade, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. Este resultado vai incorporar-se ao Patrimônio Líquido. Este demonstrativo equivale, na contabilidade comercial, à Demonstração de Resultado de Exercício (DRE) (lucro ou prejuízo do exercício). (CASTRO; GARCIA, 2008, p. 193).

NBCASP estabeleceram a obrigação de apresentação de outros dois demonstrativos contábeis mais as Notas Explicativas para as entidades que integram o Setor Público. Os demonstrativos acrescentados foram: a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa objetiva evidenciar a situação financeira da entidade. As informações contidas na DFC são úteis quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações contábeis e na medida em que estejam refletindo as transações financeiras das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, auxiliando os usuários da informação contábil a avaliar a capacidade que a entidade tem (ou não) de gerar fluxos de caixa líquidos positivos decorrentes de suas atividades, independentes das operações de investimento e financiamento.

Citam-se abaixo as definições a cerca da DFC apresentadas por Silva (2012, pág. 270):

A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

As informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalente de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

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

Segundo Silva (2012), a DRE surgiu da crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade.

A elaboração da DRE ainda é facultativa, conforme definido pela STN, porém, espera-se que em alguns anos todas as entidades do Setor Público já estejam elaborando-a e divulgando-a. Abaixo observa-se os conceitos sobre esse demonstrativo trazidos pela Resolução CFC Nº. 1.133/08, que aprova a NBC T 16.6:

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

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

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

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

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

As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis que contêm informações adicionais em relação à apresentação dessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens anteriormente divulgados. A Resolução CFC Nº. 1.133/08, que aprova a NBC T 16.6, estabelece que:

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

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

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

## 2.8 Cronograma para adoção das NBCASP

A STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, determinou, em sua Portaria de nº 828/2011 que todos os entes da Federação deverão criar e divulgar em meio eletrônico, um cronograma de ações a adotar até 2014 para que o ente se adeque integralmente às mudanças propostas pelas NBCASP. O prazo para a divulgação deste cronograma inicialmente era até 30 de março de 2012, tendo sido prorrogado para 30 de junho de 2012.

A Portaria acima mencionada determina ainda que a consolidação nacional das contas dos entes da Federal prevista no art. 51 da Lei Complementar n 101/2000, relativa ao exercício de 2013, a ser realizada em 2014, terá como base o PCASP, conforme estabelecido pelo MCASP.

Transcreve-se a seguir a redação do caput e do art. 1º da Portaria STN nº 828/2011:

Considerando a necessidade de:

- a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda; e
- c) proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, RESOLVE:

Art. 1º O art. 6º da Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 6º A Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, salvo na existência de legislação específica emanada pelos órgãos de controle que antecipe este prazo, e a parte III – Procedimentos Contábeis Específicos deverá ser adotada pelos entes de forma obrigatória a partir de 2012.

Parágrafo Único - Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014 [...].

A referida Portaria estabelece ainda, em seus artigos 2º a 4º, que o MCASP será editado em conformidade com as NBCASP aprovadas pelas Resoluções do CFC, que as formas e prazos para aplicação das normas serão estabelecidos pelo próprio MCASP, que o PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público serão facultativas no exercício de 2012 e obrigatórias a partir de 2013 para todos os entes da Federação e que a consolidação nacional das contas desses entes relativa ao exercício de 2013 terá como base o PCASP.

A União já publicou, por meio da Portaria STN nº 439/2012, o cronograma de ações dos procedimentos contábeis a ser observado pelos órgãos da Administração Direita e Indireta Federal, conforme se apresenta na figura abaixo.

<b>CRONOGRAMA</b>	<b>PRAZO</b>
I - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS CRÉDITOS, TRIBUTÁRIOS OU NÃO, POR COMPETÊNCIA, E A DÍVIDA ATIVA	2010
II - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS AJUSTES PARA PERDAS DA DÍVIDA ATIVA	2011
III - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS AJUSTES PARA PERDAS REFERENTES AOS CRÉDITOS, TRIBUTÁRIOS OU NÃO	2014
IV - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES E PROVISÕES POR COMPETÊNCIA	2011
V - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS BENS MÓVEIS, IMÓVEIS E INTANGÍVEIS	2010
VI - REGISTRO DE FENÔMENOS ECONÔMICOS - DEPRECIÇÃO DOS BENS MÓVEIS	2010
VII - REGISTRO DE FENÔMENOS ECONÔMICOS - DEPRECIÇÃO DOS BENS IMÓVEIS	2014
VIII - REGISTRO DE FENÔMENOS ECONÔMICOS - AMORTIZAÇÃO	2014
IX - REGISTRO DE FENÔMENOS ECONÔMICOS - EXAUSTÃO	2014
X - RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS DE INFRAESTRUTURA	2014
XI - IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS	2010
XII - APLICAÇÃO DO PLANO DE CONTAS, DETALHADO NO NÍVEL EXIGIDO PARA A CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS NACIONAIS (PCASP)	2013
XIII - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	2013

**FIGURA 1 - Cronograma de ações dos Procedimentos Contábeis**

**Fonte: Portaria STN nº 439/ 2012, Anexo I**

Depreende-se, pela análise do quadro acima, que algumas ações já foram (ou já deveriam ter sido) implantadas pelos órgãos da esfera federal, são elas: reconhecimento, mensuração e evidênciação dos créditos, inclusive dívida ativa, por competência; reconhecimento, mensuração e evidênciação dos ajustes para perdas da dívida ativa; reconhecimento, mensuração e evidênciação das obrigações e provisões por competência; reconhecimento, mensuração e evidênciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, bem como o registro da depreciação dos bens móveis e a implantação do sistema de custos.

### **3. ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DA UFMG REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2011**

A Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) compõe a Administração Indireta Federal, por ser uma Autarquia Federal, portanto está sujeita às normas estabelecidas pela STN.

Ciente disto, pretende-se analisar os demonstrativos contábeis dessa Universidade relativos ao exercício de 2011, publicados em seu sítio oficial na internet, com o objetivo de verificar se a mesma está cumprindo o cronograma estabelecido pela STN e apresentado na FIG. 1.

Segundo o cronograma apresentado, para o exercício de 2011 as entidades deverão reconhecer: as receitas por competência, os ajustes para perda da dívida ativa, as obrigações e provisões por competência, os bens móveis, imóveis e intangíveis, registrar a depreciação dos bens móveis e implantação do Sistema de Custos.

#### ***3.1.1 Análise do reconhecimento dos créditos por competência***

Analisando o Balanço Patrimonial da UFMG (Anexo D) observa-se que a mesma registrou ao final do exercício de 2011 um valor de créditos a receber no montante de R\$ 73.731.188,73 e que em 2010 não havia valores registrados nesta conta contábil. Outro fato importante observado no Balanço Patrimonial é que a UFMG apresentou em seu passivo um montante de R\$ 9.036.685,19 registrado na conta de “Receitas realizáveis no exercício seguinte”. Depreende-se dessa análise, que a UFMG alterou o seu regime de contabilização para as receitas, uma vez que seria improvável que a entidade não tivesse valores a receber ao final do exercício de 2010 e passasse a ter um montante de mais de 73 milhões de reais em 2011, além de ficar implícito, com o saldo de receitas realizáveis no exercício seguinte, que a mesma não está utilizando o regime de caixa para contabilizar suas receitas.

Nota-se que no tocante ao reconhecimento de créditos por competência, a UFMG atendeu ao disposto no MCASP.

### ***3.1.2 Análise do reconhecimento dos ajustes para perdas da dívida ativa***

Não foram encontrados contabilizações de dívida ativa no Balanço Patrimonial da Entidade, o que já era previsível, pois a UFMG é uma autarquia que tem como finalidade a oferta de ensino gratuito, além de não ter competência para cobrar qualquer tipo de tributo, sendo a sua receita oriunda, principalmente, de transferências e descentralizações de créditos mediante convênios firmados, desta forma, não há que se falar em registro de dívida ativa para a entidade objeto da pesquisa.

### ***3.1.3 Análise do reconhecimento das obrigações e provisões por competência***

A análise dos demonstrativos contábeis apresenta algumas evidências que permite a suposição de que a UFMG não reconhece todas as obrigações e provisões por competência. Não obstante o fato de haver saldo na conta de “Fornecedores”, não é possível concluir que estes saldos referem-se, de fato, a serviços efetivamente prestados ou compras em que as mercadorias já se encontrem em poder da entidade. Além disto, não foram identificadas provisões que são corriqueiras em qualquer entidade, como as de férias de funcionários, encargos trabalhista do mês de dezembro, dentre outras, nem qualquer menção sobre a ausência de tais valores nas Notas Explicativas.

### ***3.1.4 Análise do reconhecimento dos bens móveis, imóveis e intangíveis e do registro da depreciação dos bens móveis***

Este item, estabelecido pelo cronograma da STN para ser atendido ainda no exercício de 2010, foi objeto de ressalva da contadora da UFMG na “Declaração do contador atestando a con-

formidade das demonstrações contábeis” para o exercício de 2011, que compõe as peças dos demonstrativos contábeis apresentados pela entidade.

A referida contadora declara no documento (Anexo A) que o registro da depreciação dos bens móveis foi implantado em 2010, pelo método das quotas constantes, porém o sistema informatizado para controle dos bens móveis ainda não se encontra totalmente concluído, não sendo possível afirmar que a situação desses bens esteja adequada e integralmente refletida no Balanço Patrimonial.

Quanto aos bens intangíveis, nota-se, pela análise do Balanço Patrimonial que a entidade passou a contabilizá-los em 2011, apresentando um saldo de R\$ 867.443,63. A Nota Explicativa que trata do assunto (ANEXO E) informa que o valor refere-se às patentes geradas pela própria instituição e *softwares* adquiridos. Com frequência, e já há alguns anos, a mídia divulga dados sobre as patentes registradas por essa instituição, porém, nota-se que no ano de 2010 não havia registros na conta de “Intangível”, assim, depreende-se que a entidade passou a contabilizá-las atendendo às instruções das NBCASP.

### ***3.1.5 Análise da implantação do sistema de custos***

Por meio da análise dos demonstrativos contábeis da UFMG e das demais peças que compõe o Relatório de Gestão dessa entidade, incluindo as Notas Explicativas, não foi identificada qualquer menção sobre a implantação do sistema de custos pela UFMG. Levando-se em consideração que a implantação de tal sistema seja fator relevante o suficiente para ser objeto de, ao menos, ser tratado em Notas Explicativas, supõe-se que essa entidade ainda não implantou tal sistema.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm trazendo importantes mudanças para o país, uma vez que, por meio delas o Brasil aderiu às Normas Internacionais de Contabilidade para o setor, permitindo maior confiabilidade e comparabilidade das Contas Públicas, atraindo mais investidores estrangeiros e permitindo à população um melhor controle dos cumprimentos das metas estabelecidas no planejamento governamental.

No decorrer da pesquisa, foram abordados conceitos importantes relacionados à contabilidade pública com o intuito de demonstrar a importância destes, como por exemplo, os princípios da Administração Pública e os conceitos de contabilidade pública e de seu objetivo.

Foram apresentadas as principais alterações trazidas pelas NBCASP e os procedimentos contábeis estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional para todos os entes da Federação, a fim de possibilitar a consolidação das contas nacionais, conforme disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Verificou-se, também, quais demonstrativos contábeis as entidades do setor público deverão apresentar após o prazo estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Verificou-se o cronograma de ações a ser executado até 2014 para se obedecer às NBCASP e, analisando as demonstrações contábeis da UFMG referentes ao exercício de 2011, averiguou-se que a mesma adotou apenas parte das ações definidas como executável até 2011 pelo referido cronograma. Dentre as seis ações estabelecidas pelo cronograma, a entidade adotou apenas o reconhecimento dos créditos por competência, e, parcialmente, o registro dos bens e da depreciação desses bens. Notou-se também que, no que tange ao reconhecimento da dívida ativa, essa não apresentou por não possuir valores a registrar. Assim, a UFMG deixou de cumprir o reconhecimento das obrigações e provisões por competência e a implantação do sistema de custos.

Considera-se importante sugerir a continuidade da pesquisa, a fim de se conhecer os novos pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade e da STN sobre o tema, bem como a adoção, por parte da UFMG, das medidas para se implantar estas mudanças. Acredita-se ser um tema importante a ser verificado pelos profissionais de Ciências Contábeis, notadamente para aqueles que atuem diretamente no setor público.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 2006. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 01 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 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. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 01 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 01 mai. 2012.

\_\_\_\_\_. **Portaria Secretaria do Tesouro Nacional nº 439 de 12 de julho de 2012**. Estabelece o cronograma de ações a adotar até 2014, para implantação, no âmbito da União, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 25 set. de 2012.

\_\_\_\_\_. **Portaria Secretaria do Tesouro Nacional nº 828 de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 25 set. de 2012.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria **Contabilidade Pública no Governo Federal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível

em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em: 30 set. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 30 set. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133)>. Acesso em: 30 set. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas,2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas,2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública.** 3. ed. São Paulo: Atlas,2007.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública:** uma abordagem da Administração Financeira Pública. 9.ed. São Paulo: Atlas,2006.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** 4ª edição. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 12 ago. de 2012.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** 5ª edição. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 25 set. de 2012.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS. **Relatório de Gestão.** Disponível em: <<https://www2.ufmg.br/proplan/proplan/home/Servicos/Gestao-da-Informacao/Prestacao-de-Contas-da-UFMG>> Acesso em 03 out. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

## ANEXOS

## ANEXO A – Declaração do contador acerca dos Demonstrativos Contábeis

<b>17. PARTE B, ITEM 1, DECLARAÇÃO DO CONTADOR ACERCA DOS DEMONSTRATIVOS</b>
--

<b>17.1 Declaração do contador atestando a conformidade das demonstrações contábeis</b>
---


<b>QUADRO B.1.1 – DECLARAÇÃO DO CONTADOR COM RESSALVA</b>
---

DECLARAÇÃO DO CONTADOR			
Denominação completa (UJ)	Código da UG		
Universidade Federal de Minas Gerais	153062		
<p>Declaro que os demonstrativos contábeis constantes do Sistema SIAFI (Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, previstos na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964) relativos ao exercício de 2011 refletem adequada e integralmente a situação orçamentária, financeira e patrimonial da Unidade Jurisdicionada que apresenta o Relatório Gestão, exceto no tocante ao aspecto patrimonial sobre o qual faço as seguintes observações:</p> <p>Bens Móveis: embora tenha sido implantado em 2010 a nova funcionalidade de Depreciação, pelo método das quotas constantes, em conformidade com as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional STN, o sistema informatizado para controle de bens móveis da UFMG, encontra-se em fase de acompanhamento, adequações, ajustes. Quanto a reavaliação, o desenvolvimento da funcionalidade respectiva foi iniciada em fevereiro de 2011, tendo sido apresentada a metodologia em junho de 2011 com base em estudos realizados, bem como a definição de pilotos para a implantação, Centro de Computação – CECOM e Departamento de Logística de Suprimentos e de Serviços Operacionais – DLO, tendo em vista a importância da definição de pilotos antes de estender o procedimento para as demais 43 Unidades Gestoras da UFMG, razão pela qual ainda não é possível, no exercício de 2011, afirmar que a situação dos bens móveis está plena e adequadamente refletida no Balanço Patrimonial.</p> <p>Estou ciente das responsabilidades civis e profissionais desta declaração.</p>			
<b>Local</b>	Belo Horizonte	<b>Data</b>	12/03/2012
<b>Contador Responsável</b>	Macilene Gonçalves de Lima	<b>CRC nº</b>	CRC MG-071221/0-2

**Fonte:** Universidade Federal de Minas Gerais, Parte B, pág. 149, 2012

**ANEXO B – Balanço Orçamentário**

**18.1 Para o Balanço Orçamentário**

		EXERCÍCIO 2011		MES DEZEMBRO					
		EMISSÃO 28/03/2012	PÁGINA 1	EXERCÍCIO 2011	MES DEZEMBRO				
 <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL		BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - TODOS OS ORÇAMENTOS 30218 - UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS							
ORGÃO SUPERIOR   20009 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO									
TÍTULOS	RECEITA			DESPESA					
	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	REALIZAÇÃO	EXCESSO OU INSUFICIÊNCIA DE ALOCAÇÃO	TÍTULOS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	EXECUÇÃO	ECONOMIA OU EXCESSO NA EXECUÇÃO DE DESPESA
RECEITAS CORRENTES	53.581.812,00	53.581.812,00	54.777.332,81	-1.195.540,81	CREDITOS INDICADOS/PLANEJ	1.148.568.901,00	1.613.567.756,12	1.592.308.893,39	21.198.862,73
RECEITAS PATRIMONIAIS	3.666.726,00	3.666.726,00	4.344.656,45	-677.932,45	DESPESAS CORRENTES	1.126.286.517,00	1.510.603.118,93	1.520.594.019,55	20.009.399,38
RECEITAS ACRODECURIAS	11.392,00	11.392,00	15.654,50	-4.262,50	PERSONAL E ENCARGOS DOCI	906.636.432,00	1.103.110.325,00	1.090.200.690,08	13.000.034,02
RECEITAS INDUSTRIAIS	1.070.581,00	1.070.581,00	323.726,65	544.804,35	OUTRAS DESPESAS CORREN	219.650.083,00	437.483.093,53	430.399.119,67	7.099.384,46
RECEITAS DE SERVIÇO	25.482.276,00	25.482.276,00	28.759.020,88	-3.276.744,88	DESPESAS DE CAPITAL	22.282.394,00	72.964.437,19	71.794.373,84	1.189.563,35
TRANSFERÊNCIAS	8.217.185,00	8.217.185,00	8.742.157,44	-524.972,44	INVESTIMENTOS	21.865.404,00	65.064.437,19	64.794.373,84	1.189.563,35
OUTRAS RECEITAS CORRENTE	15.133.772,00	15.133.772,00	12.390.104,79	2.743.667,21	INVESTIMENTOS FINANCIARIOS	476.990,00	7.000.000,00	7.000.000,00	0,00
RECEITAS DE CAPITAL	0,00	0,00	173.750,00	-173.750,00	CREDITOS EXTRAORDINARIOS	0,00	11.915.455,26	11.915.455,26	0,00
ALIENACAO DE BENS	0,00	0,00	173.750,00	-173.750,00	DESPESAS CORRENTES	0,00	11.915.455,26	11.915.455,26	0,00
SUBTOTAL I	53.581.812,00	53.581.812,00	54.951.102,81	-1.369.290,81	OUTRAS DESPESAS CORREN	1.148.568.901,00	1.625.503.311,38	1.604.304.348,65	21.198.862,73
SUPERAVIT FIN EN ANTERIOR	0,00	0,00	421.000,00	421.000,00	SUBTOTAL I				
EXCESSO DE ATECARGAÇÃO	0,00	0,00	0,00	5.165.683,00					
TOTAL	53.581.812,00	53.581.812,00	54.951.102,81	4.217.392,19	TOTAL	1.148.568.901,00	1.625.503.311,38	1.604.304.348,65	21.198.862,73
DEFICIT TOTAL	0,00	0,00	1.546.353.245,84	-1.546.353.245,84	SUPERAVIT TOTAL				
TOTAL GERAL	53.581.812,00	53.581.812,00	1.604.304.348,65	-2.545.119.893,05	TOTAL GERAL	1.148.568.901,00	1.625.503.311,38	1.604.304.348,65	21.198.862,73

Fonte: Universidade Federal de Minas Gerais, Parte B, pág. 150, 2012

## **ANEXO C – Nota Explicativa ao Balanço Orçamentário**

### **Nota Explicativa**

A estrutura do Balanço Orçamentário do exercício de 2011 foi alterada em dezembro de 2011, com a finalidade de melhorar as informações da execução orçamentária. Essa melhoria foi acordada entre a STN, CGU e o TCU. Dessa forma, no lado das receitas, a parte que demonstrava a movimentação financeira foi retirada e, no lado das despesas, a movimentação de créditos foi somada à dotação atualizada e à execução dos créditos originários da LOA.

A Coordenação Geral de Contabilidade da STN definiu a nova estrutura do Balanço Orçamentário para demonstrar somente informações de natureza orçamentária, sendo normal ser apresentado um déficit, tanto na previsão quanto na execução. Com o exposto o Balanço Orçamentário da UFMG registra um déficit de R\$1.549.353.245,84.

Em face da execução do Orçamento Geral da Instituição, no valor de **R\$1.604.304.348,65** (um bilhão, seiscentos e quatro milhões, trezentos e quatro mil, trezentos e quarenta e oito reais e sessenta e cinco centavos), a UFMG arrecadou diretamente por meio de Guia de Recolhimento da União – GRU **R\$54.951.102,81** (cinquenta e quatro milhões, novecentos e cinquenta e um mil, centos e dois reais e oitenta e um centavos), recebeu recursos, conforme demonstrado abaixo, no valor de **R\$1.453.171.126,52** (um bilhão, quatrocentos e cinquenta e três milhões, cento e setenta e um mil, cento e vinte e seis reais e cinquenta e dois centavos), e o valor de **R\$3.185.276,00** (três milhões, cento oitenta e cinco mil, duzentos e setenta e seis reais), foram registrados contabilmente como recebidos na UFMG e transferidos aos Tribunais automaticamente pela SOF/MPOG.

O restante de **R\$92.996.843,32** (noventa e dois milhões, novecentos e noventa e seis mil, oitocentos e quarenta e três reais e trinta e dois centavos), será recebido pela UFMG em 2012, para cumprir com as obrigações inscritas em Restos a Pagar no encerramento do exercício financeiro de 2011, isto é, compromissos contabilizados e assumidos em 2011, cujo financeiro será recebido pela UFMG em 2012.

Informamos que os recursos financeiros para quitar os citados compromissos foram garantidos pelos respectivos Órgãos, responsáveis pelos repasses orçamentários, por meio dos registros contábeis, no encerramento do exercício de 2011, conforme consta nas contas do Balancete 1.1.2.1.6.01.01 - Recursos a Receber por Transferência e 1.1.2.1.6.22.00 - Recursos a Receber para pagamento de Restos a Pagar, na UG 153062 – UFMG.

### **Análise Crítica**

A estrutura do Balanço Orçamentário foi alterada em dezembro de 2011, com a finalidade de melhorar as informações da execução orçamentária, conforme acordado entre a Secretaria do Tesouro Nacional, Controladoria Geral da União e o Tribunal de Contas da União. Neste sentido, a receita demonstrada é apenas a receita própria diretamente arrecadada, enquanto a despesa refere-se à movimentação dos créditos descentralizados mais a execução dos originários da Lei Orçamentária Anual. Desta forma, é normal apresentar déficit orçamentário, que será, então, o valor da movimentação excetuada a arrecadação de recursos próprios. Compõe o déficit o valor que será recebido pela UFMG em 2012, para cumprir com as obrigações inscritas em Restos a Pagar no encerramento do exercício financeiro de 2011, isto é, compromissos contabilizados e assumidos em 2011, cujo financeiro será recebido pela UFMG em 2012. Nos balanços orçamentários 2009 e 2010 é possível verificar que o déficit orçamentário apresentado correspondia exatamente ao montante das obrigações inscritas em Restos a Pagar, isto é, compromissos contabilizados e assumidos nestes exercícios e cujo financeiro foi recebido nos exercícios seguintes. Em que pese a maior exatidão técnica da nova metodologia, é imperioso reconhecer que a nomenclatura déficit ainda produz dificuldades de interpretação ao cidadão que observar as contas governamentais.

**Fonte:** Universidade Federal de Minas Gerais, Parte B, pág. 151, 2012



Continuação

 <b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL		BALANÇO PATRIMONIAL - TODOS OS ORÇAMENTOS		EXERCÍCIO	MES
SUBTÍTULO	26138 - UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS			2011	DEZEMBRO
ORÇAO SUPERIOR	26600 - MINISTERIO DA EDUCACAO			EMISSAO	PAGINA
				28/03/2012	2
		PASSIVO			
		ATIVO			
	TÍTULOS	2011	2010	2011	2010
	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	241.122.420,34	240.741.311,86	241.122.420,34	240.741.311,86
	OUTRAS COMPENSAÇÕES	40.752,79	0,00	40.752,79	0,00
	ATIVO	2.034.109.113,64	2.084.811.266,18	2.034.109.113,64	2.084.811.266,18
	TÍTULOS				
	DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS				
	COMPENSAÇÕES DIVERSAS				
	PASSIVO				

Fonte: Universidade Federal de Minas Gerais, Parte B, pág. 155 e 156, 2012

## ANEXO E – Nota Explicativa ao Balanço Patrimonial

Continua

### Nota Explicativa

O Balanço Patrimonial da UFMG do Exercício de 2011, constante do Sistema SIAFI, previsto na Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, reflete a adequada situação patrimonial e financeira da Instituição, com a ressalva quanto aos **Bens Móveis**: Embora tenha sido implantado, em 2010, a nova funcionalidade de Depreciação pelo método das quotas constantes, em conformidade com as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional STN, o sistema informatizado para controle de bens móveis da UFMG encontram-se em fase de acompanhamento, adequações e ajustes, razão pela qual ainda não é possível, no exercício de 2011, afirmar que a situação dos bens móveis está plena e adequadamente refletida no Balanço Patrimonial.

Quanto aos demais itens do Balanço Patrimonial esclarecemos as variações mais relevantes:

**Valores pendentes a curto prazo**, no valor de R\$5.537,67, trata-se do Sub-repasse concedido diferido, conta 114240000, com base no saldo devedor da disponibilidade por fonte de recursos, na fonte 0118033904, no valor de R\$5.436,35 na Unidade Gestora 153278, Escola de Educação Física Fisioterapia e Terapia Ocupacional e R\$101,32 na Unidade Gestora 153261 – Hospital das Clínicas da UFMG, cujo os recursos financeiros consta na conta 112160400 – limite de saque com vinculação de pagamento no encerramento do exercício de 2011. A variação de um exercício para o outro, depende da necessidade Institucional, pois durante o ano os recursos financeiros descentralizados para a UFMG, vinculados aos processos específicos, podem ser ou não utilizados em sua totalidade.

**Realizável a Curto Prazo**, A redução percentual do grupo, comparado ao ano anterior, foi impactado pelos Ajustes de Exercícios Anteriores, planilha anexa, nas contas 112420100 ADIANTAMENTO DE 13º SALARIO e 112420000 – ADIANTAMENTO 1/3 DE FÉRIAS, concedidos por meio da Folha de Pagamento de Pessoal via SIAPE, no valor de R\$239.258.724,39, referente aos adiantamentos de exercícios anteriores, contabilizados como baixa do direito, por meio das Notas de Lançamentos números 2011NL00759 e 758 na Unidade Gestora 153261 Hospital da Clínicas da UFMG e 2011NL00460,461 e 462 na Unidade Gestora 153062 UFMG, anexas, em conformidade com as orientações da Coordenação de Contabilidade CCONT/STN, no exercício de 2011.

**Depreciação, amortizações e exaustões**, a variação percentual da conta 142900000 – DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES, comparado ao exercício anterior, foi impactado pelas seguintes razões: No ano de 2010, foi implantado a depreciação nos bens adquiridos ao longo do exercício, gerando uma depreciação acumulada de R\$964.492,93, os mesmos bens no exercício seguinte geraram uma depreciação muito maior pois todos foram depreciados de janeiro a dezembro, somando a depreciação dos bens adquiridos em 2011, cujo a aquisição foi 1/3 maior que 2010. O detalhamento da evolução da depreciação pode ser adquirido no Sistema de Controle Patrimonial - SICPAT, através de sua Gerência na UFMG.

**Valores pendentes de Curto prazo**, no valor de R\$ 9.036.685,19, registrados na conta 214119100 – Receita Realizáveis no Exercício seguinte, trata – se dos convênios firmados cujos os financeiros foram repassados para UFMG, mas a execução da despesa acompanha uma vigência plurianual. Com o exposto a variação percentual está condicionada ao volume de recursos/processos, cuja vigência e a execução financeiro do mesmo, ultrapassa o encerramento do exercício.

**Patrimônio Líquido**, a pequena redução do patrimônio líquido no exercício de 2011, comparada ao Patrimônio Líquido do Balanço do exercício anterior, foi consequência do ajustes, realizados em

**Continuação**

2011, referentes aos adiantamentos legais da folha de pagamento da UFMG dos exercícios anteriores, que impactou diretamente o resultado dos exercícios anteriores, que levou a redução do patrimônio líquido total no encerramento de 2011.

**Resultado do Período**, no valor de R\$209.008.124,79, foi impactado principalmente pelos procedimentos adotados em conformidade com o manual SIAFI número 021107, item 3.1.1.1 e 3.1.1.4, no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUNET, incorporando as benfeitorias/Obras concluídas, no valor de R\$125.654.187,98 no Campus da Pampulha e Saúde, planilha anexa.

Quanto aos **Bens Imóveis**: O valor de R\$7.000.000,00, registrado na conta 142110500 - Imóveis a Registrar, refere-se ao imóvel localizado em Montes Claros, Minas Gerais, em processo de desapropriação a favor da UFMG, por força do Decreto número 21 de novembro de 2011, anexo.

Quanto aos **Bens Intangíveis**: Tratam-se de patentes geradas pela própria instituição, identificadas, controladas e com capacidade de gerar benefícios futuros, registrados na conta 144200000 - Marcas, Direitos e Patentes Industrial, pelo único valor individualmente identificável, ou seja, o custo do registro no órgão responsável, sendo R\$768.000,00, referentes as 48 Patentes Internacionais e R\$33.280,00, referentes as 416 Patentes Nacionais e 563 Softwares no montante de R\$66.163,63, registrados na conta 144100000 - SOFTWARES pelo valor da aquisição no exercício.

**Análise Crítica**

O Balanço Patrimonial da UFMG, desde 2009 vem recebendo ressalvas quanto ao reflexo da situação real tendo em vista a dificuldade de manter um sistema informatizado de controle dos bens móveis à altura do volume de bens em poder da Universidade. Muito já se avançou, as depreciações estão sendo calculadas de acordo com a legislação vigente e a reavaliação vem sendo objeto de esforços por parte da comissão instituída para essa finalidade; mas ainda há dificuldades a serem vencidas. Quanto aos bens imóveis, o balanço patrimonial tem refletido com fidedignidade a situação fática da UFMG. O patrimônio intangível da UFMG, representado por patentes nacionais e internacionais bem como os direitos sobre software passaram a ser contabilizados e geraram um impacto positivo no Balanço patrimonial 2011 no valor de R\$ 867.443,63. O Patrimônio líquido recebeu uma variação positiva de 162% em relação ao ano anterior, 2010.

**Fonte:** Universidade Federal de Minas Gerais, Parte B, pág. 157 e 158, 2012

## LOMBADA

<p>Catiane Alves de Macedo Chaves</p>	<p>Mudanças na contabilidade pública após a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: estudo de caso na Universidade Federal de Minas Gerais</p>		<p>UFMG-FACE CEPCON 2012</p>
---	--	--	--------------------------------------