

# Analista Fiscal



## **Analista Fiscal**

O Analista Fiscal é o profissional responsável por atuar com conciliação das contas de impostos ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISS, ERPs. Aprenda com o curso online grátis como atua o profissional analista fiscal. Este profissional é responsável pela gestão de tributos.

## **Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que estuda, interpreta, identifica, mensura, avalia, registra, controla e evidencia os fenômenos contábeis, econômicos, financeiros, físicos e orçamentários decorrentes de variações patrimoniais em: (a) entidades do setor público; e (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis, físicos e financeiros da prestação de contas. A contabilidade pública, também chamada de contabilidade governamental, não deve ser confundida com a contabilidade nacional, pois esta é um sistema de contabilidade focado na mensuração dos agregados econômicos, cujo objeto são as chamadas contas nacionais, como por exemplo, o produto interno bruto (PIB), cuja metodologia desenvolvida pela ONU faz uso do método das partidas dobradas.

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

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

As Entidade do Setor Público, objeto da contabilidade pública, são: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

No Brasil, a contabilidade pública advém diretamente da legislação. O principal dispositivo legal é a Lei 4.320/64, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Está intimamente ligada com a gestão de recursos públicos. Esta área ganhou maior visibilidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **Sistema Contábil**

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

O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos Relatórios Contábeis para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e para a tomada de decisão. Os relatórios de Estatísticas de Finanças Públicas são utilizados, principalmente, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente. O foco é sobre a avaliação do impacto do setor público em geral sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.

### **Estrutura do Sistema Contábil**

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

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;

Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

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.

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

desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;

avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;

avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;

avaliação dos riscos e das contingências.

### **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional.

O Manual das Demonstrações Contábeis do Setor Público tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em nível nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

Nesse contexto, as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem as principais saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, este manual observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1.964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei 4.320/1.964, art. 101, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos. Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por este manual, incluindo as exigidas pela Lei 4.320/64, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

As demonstrações contábeis previstas neste manual devem ser divulgadas da seguinte forma:

- Demonstrações Contábeis Consolidadas - devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente;
- Demonstrações Contábeis Não-Consolidadas - devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

O manual descreve os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definir a estrutura e as instruções de preenchimento. Demonstra ainda

alguns pontos para análise e avaliação da gestão bem como os principais exames que devem ser efetuados pelos gestores para garantir a consistência das informações e os procedimentos para a consolidação, sem esgotar todas as possibilidades de avaliação de consistência.

Lei 4.320 de 1964

Segundo o artigo 105 da Lei 4.320/64, o Balanço Patrimonial demonstrará:

I - O Ativo Financeiro

II - O Ativo Permanente

III - O Passivo Financeiro

IV - O Passivo Permanente

V - O saldo patrimonial

VI - As Contas de Compensação

Dessa forma, partindo-se de que o sistema patrimonial resulta no balanço patrimonial público (mais as contas de compensação que lhe forem pertinentes), notar-se-á não haver a inclusão da demonstração das variações patrimoniais, prevista no artigo 104, Anexo XV. Como se constata, essa Demonstração reúne várias contas de resultado (análoga ao balanço de resultado econômico do Código Civil) e não se constitui em apenas na conta patrimonial prevista no artigo 100 (interpretada como análoga à antiga conta empresarial dos Lucros & Perdas).

Pela demonstração se convencionou auferir o superávit ou déficit econômico do exercício de determinado órgão ou governo, em atendimento a previsão do artigo 85 que faz menção a "resultados econômicos", o que nos leva a deduzir haver também um Sistema Econômico na Contabilidade Pública Brasileira.

Atualmente, também, há um processo de internacionalização deste ramo contábil. São as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) editadas pela Federação Internacional de Contadores ( International Federation of Accountants - IFAC) já disponibilizada a versão traduzida para o português pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

## **Balanço Patrimonial**

Independente do tamanho da empresa, ou até mesmo para um controle pessoal, pode se utilizar essa ferramenta adaptada a cada realidade e nível de detalhe desejado, para entender o conceito de balanço, segue os itens que o compõe:

Ativo:

Conjunto de bens e direitos da empresa, vendas a receber, estoque, veículos, matéria prima etc.

Passivo:

Conjunto de deveres, fornecedores a pagar, salários a pagar, provisões, dívidas no geral etc.

Patrimônio líquido:

Saldo acumulado do capital inicial empregado, novas injeções de capital, lucro ou prejuízo acumulado através dos exercícios.

O Ativo se resume a todos direitos da empresa, o passivo o que a empresa deve para terceiros, e o patrimônio líquido, é o que se deve para os sócios e acionistas.

Ativo – Passivo = Patrimônio líquido

Ativo = (Passivo + pat. líquido)

De forma resumida, podemos dividir o ativo em:

Circulante ( disponível dentro do exercício ex: caixa, cheques a curto prazo, estoque )

Exigível a longo prazo (com prazo maior que o exercício ex: financiamentos concedidos)

Permanente (Imóveis, veículos, máquinas)

E o passivo em:

Circulante ( dívidas que vencem no exercício)

Longo Prazo ( dívidas que vencem após o exercício, mais de 360 dias)

Para realizar um balanço patrimonial preciso, é importante, antes de tudo, saber o que considerar. Pensando nisso, elaboramos um passo dos elementos que devem ser analisados. São eles:

Ativos - Nesse grupo, estão os ativos circulantes (disponibilidades, contas a receber de clientes, impostos a recuperar, instrumentos financeiros de curto prazo, estoques, despesas do exercício seguinte) e os não circulantes, que se dividem entre realizáveis a longo prazo (valores a receber, instrumentos financeiros, crédito junto a sócios, entre outros), investimentos (participações em coligadas, em controladas e outros investimentos permanentes), móveis e imóveis (terrenos, prédios, máquinas, equipamentos etc.) e intangíveis (marcas, patentes, pesquisas e afins).

Passivos - Aqui, incluem-se os circulantes (contas a pagar a fornecedores, obrigações trabalhistas, obrigações tributárias, empréstimos e financiamentos etc.) e os não circulantes (empréstimo e financiamentos de longo prazo, contas a pagar a fornecedores de longo prazo, contingências trabalhistas de longo prazo etc.).

Por fim, você chegará ao patrimônio líquido, que será seu capital social e todas as suas reservas, já abatidos os prejuízos acumulados e as ações de tesouraria. Outra maneira simples de calcular, já que você já tem em mãos os valores dos ativos e passivos, é subtraindo esses últimos dos primeiros. Ou seja: **ativos - passivos = patrimônio líquido.**

## **Ativo circulante**

Ativo circulante, em contabilidade, é uma referência aos bens e direitos que podem ser convertidos em dinheiro em curto prazo.

Os ativos que podem ser considerados como circulantes incluem: dinheiro em caixa, conta movimento em banco, aplicações financeiras, contas a receber, estoques, despesas antecipadas, numerário em caixa, depósito bancário, mercadorias, matérias-primas e títulos.

De acordo com a Lei 6.404/76 (modificada pela Lei 11.941/2009), o Ativo no Balanço Patrimonial se constituirá dos seguintes grupos: Ativo Circulante e Ativo Não-Circulante.

O ativo circulante é aquele que irá se realizar até o final do exercício social seguinte ao do balanço que está sendo elaborado e é equivalente ao "capital em giro". O Capital de giro ou Capital Circulante Líquido é a diferença entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante, conforme estava estabelecido na terminologia da DOAR (Demonstração das origens e aplicações de recursos) na Lei 6.404/76 até 2007. A partir de 01.01.2008, a DOAR foi extinta, por força da Lei 11.638/2007, que modificou a Lei 6.404/76.

Em resumo, o ativo circulante é o termo usado na contabilidade, para mostrar os valores e os direitos que a entidade possui no curto prazo, sendo assim detalhados no Balanço Patrimonial:

### **Estoques**

Exemplos: matéria-prima, produtos em elaboração, produtos acabados e mercadorias para revenda.

### **Dívidas de terceiros de curto prazo**

Exemplos: dívidas de clientes, títulos a receber de clientes, dívidas de cobrança duvidosa de clientes, dívidas do estado e outros entes públicos.

### **Depósitos bancários e caixa**

Exemplos: depósitos bancários, dinheiro em caixa.

### **Acréscimos e diferimentos**

Exemplos: acréscimos de proveitos, custos diferidos.

O balanço patrimonial é uma demonstração contábil que tem, por finalidade, apresentar a posição contábil, financeira e econômica de uma entidade (em

geral, uma empresa) em determinada data, representando uma posição estática (posição ou situação do patrimônio em determinada data). O balanço patrimonial apresenta os ativos (bens e direitos), passivos (exigibilidades e obrigações) e o patrimônio líquido, que é resultante da diferença entre o total de ativos e o total de passivos. O balanço pode ser considerado como uma igualdade contábil dividida em dois membros, o primeiro membro é representado pelo ativo, e o segundo membro pelo passivo e capital próprio da empresa.

Na contabilidade e no direito, a palavra "balanço" decorre do equilíbrio ou da igualdade expresso nas seguintes fórmulas contábeis:

Patrimônio Líquido = Ativo - Passivo

Aplicações = Origens.

O balanço patrimonial é obrigatório para todos os empresários e sociedades com duas exceções previstas (empresários rurais e microempresas) e sua estrutura é uma consequência das partidas dobradas aonde para um ou mais crédito existirá um ou mais débito de mesmo valor. Os "pequenos empresários" são as empresas familiares onde a própria família trabalha nela e não tem empregados contratados, não os se confundindo com os donos de empresa de pequeno porte (EPP).

O termo "patrimônio" refere-se ao conjunto de bens, direitos e obrigações.

Juntando as duas partes, obtém-se o balanço patrimonial, equilíbrio do patrimônio, igualdade patrimonial. Em sentido amplo, o balanço evidencia a situação patrimonial da empresa em determinada data.

No direito privado, era chamado anteriormente pelo Código Comercial Brasileiro de "balanço geral". A partir da lei 6 404/76, o balanço das companhias passou a ser denominado "balanço patrimonial", procurando se diferenciar essa demonstração contábil do balanço financeiro, próprio das entidades sem fins lucrativos. Em 2002, o Código Comercial do Brasil foi revogado e substituído pelo Código Civil Brasileiro, notadamente pelo Livro II "Do Direito de Empresa", que tem início em seu artigo 966.

O balanço patrimonial é parte de um conjunto de relatórios que compõem as demonstrações contábeis de uma entidade. Além do balanço, há a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração de origens e aplicações de recursos, exigidas pela atual legislação societária brasileira. São também consideradas

demonstrações contábeis a demonstração do valor adicionado, a demonstração de lucros e prejuízos acumulados e a demonstração do fluxo de caixa. Tais demonstrações devem ser sempre apresentadas acompanhadas de notas explicativas.

O balanço patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, resumidamente, o patrimônio da empresa, quantitativa e qualitativamente. O artigo 178 da Lei 6 404/1976 - Lei das sociedades por ações, alterado pela Lei 11 638/07 e medida provisória 449/08, estabelece o seguinte:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) Ativo circulante;

b) Ativo não circulante;

b1) Ativo realizável a longo prazo;

b2) Ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo intangível. O ativo diferido não é mais demonstrado.

Nota de atualização: a partir da alteração da legislação societária promovida pela lei Lei 11 638/07, o ativo intangível deve figurar no balanço patrimonial das empresas como subgrupo de ativo permanente, cujo objeto são os bens intangíveis anteriormente classificados no ativo imobilizado.

§2º No passivo, as contas serão classificadas segundo a ordem decrescente de exigibilidade, nos seguintes grupos:

a) Passivo circulante;

b) Passivo não circulante;

b1) Passivo exigível a longo prazo;

b2) 'Resultados de exercícios futuros; (não existe mais)

c) Patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reserva de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados

§3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Nota de atualização: a partir da alteração da legislação societária promovida pela lei 11 638/07, foi suprimido o grupo de contas intitulado "reserva de reavaliação" no balanço patrimonial.

As contas do ativo sujeitas à depreciação, à amortização, à exaustão e à provisão para créditos de liquidação duvidosa e outras provisões aparecerão, no balanço patrimonial, deduzidas das respectivas depreciações, amortizações, exaustões ou provisões para créditos de liquidação duvidosa e outras provisões.

Conforme o artigo 178 da Lei 6 404/76, "no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia".

Os critérios para a elaboração do balanço e demais demonstrações contábeis são definidos por órgãos específicos de cada país. No Brasil, esse órgão é o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que expede as normas gerais sobre temas contábeis.

Há outros órgãos oficiais brasileiros, como a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Banco Central do Brasil, a STN - Secretaria do Tesouro Nacional e os Tribunais de Contas, dentre outros, que podem expedir normas específicas para as instituições por eles fiscalizadas.

A contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade, e como tal possui seu campo de atuação centrado nas pessoas jurídicas de direito público, quais sejam: a União (Governo Federal), Estados, Distrito Federal e Municípios, além das suas respectivas autarquias, fundações públicas e empresas públicas.

Em virtude de ser um instrumento de controle financeiro, econômico e patrimonial de bens públicos, pertencentes à coletividade e não a um determinado grupo de pessoas, como o são as empresas comerciais, por exemplo, a contabilidade pública é alvo não só de controle dos próprios órgãos de contabilidade e de controle interno da administração, mas também se submete ao controle externo que, em resumo é o controle da própria sociedade sobre o uso que é dado aos bens públicos.

Além de se submeter a controle interno (da própria administração pública) e externo (da sociedade), a contabilidade pública se submete totalmente ao regramento jurídico, antes até do que à teoria contábil.

Assim, a aplicação dos recursos públicos deve ser feita em estrito acordo com orçamentos e planos de investimentos padronizados pela legislação, além de contar com rotinas e métodos também determinados por normas jurídicas. Os próprios demonstrativos contábeis são regulados por legislação específica, tendo seus modelos e sistemática de elaboração normatizados em todas as esferas da administração.

Desta forma, a contabilidade pública se vincula diretamente ao direito, tanto que, a própria Constituição Federal institui um capítulo exclusivo para a organização das finanças públicas.

Segundo a Constituição Federal de 1988, as finanças públicas serão reguladas por lei complementar a qual versará sobre finanças públicas, dívida pública interna e externa, garantias, títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração direta e indireta, operações de câmbio por órgãos públicos e as funções das instituições oficiais de crédito.

Além disso, a legislação brasileira instituiu o orçamento como peça fundamental da contabilidade pública, servindo tanto como plano para a execução das políticas públicas, tanto como ferramenta de controle para a própria administração pública quanto para a sociedade.

Também na Constituição Federal são estabelecidos três peças orçamentárias, dentro da teoria do orçamento-programa, as quais compõe o planejamento das ações da administração pública nos horizontes de curto e médio prazo.

Tais peças orçamentárias são o Plano Plurianual de Investimentos (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Ambas peças orçamentárias são, em suma, a representação dos planos que a administração pública têm para a sociedade (nacional, estadual ou municipal), expressos na forma de prioridades de gasto, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção dos recursos.

Qual é a diferença entre contabilidade societária vs contabilidade pública?

A Contabilidade Societária tem como foco principal o patrimônio e as suas avaliações, de modo que a sua principal peça é o balanço patrimonial. Já a contabilidade pública utiliza as informações do balanço de resultados, que trata de que maneira foram arrecadados o dinheiro e como ele foi aplicado.

## **Lei da responsabilidade fiscal**

A Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) deu forma ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, definindo o que é e como se publica o relatório. Essa lei trouxe muita inovação e entre elas está o relatório de gestão fiscal, que visa demonstrar se as metas e os limites estabelecidos pela Lei foram atingidos.

## **Contabilidade Pública**

Como características, a contabilidade pública, seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal – tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, 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.

A contabilidade pública está interessada também em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da despesa, empenho, descentralização de créditos etc.) ou sejam meramente administrativos (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças, valores sob responsabilidade, comodatos de bens, etc.) representativos de valores potenciais que poderão afetar o patrimônio no futuro.

O patrimônio público é um dos seus objetos. Além dele, também podemos citar o orçamento público. Quase tudo na área pública tem origem no orçamento. Dada a importância que esse elemento tem, a contabilidade pública concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento da execução orçamentária, o que nos permite afirmar que o orçamento é também um objeto da contabilidade pública. Em razão do disposto no artigo 87 da Lei n. 4.320/64, que diz:

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

E também por causa do disposto no artigo 105, parágrafo 5º, dessa mesma Lei:

“Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações [...] que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”

A contabilidade tem também como um dos seus objetos os atos administrativos, tais como: contratos, convênios, avais, fianças, cauções em títulos etc.

Na contabilidade pública existem contas específicas para revelar as alterações patrimoniais de bens, direitos e obrigações ocorridas durante o exercício financeiro, de acordo com o artigo 100 da Lei n. 4.320/64, que estabelece:

“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 (BRASIL, 1964, art. 100)”.

Por meio do conhecimento dos saldos anteriores e atuais dessas contas, podemos saber se houve redução ou aumento no volume monetário desses elementos patrimoniais. Entretanto, não é possível conhecer os fatos que levaram determinado item patrimonial (bens móveis, por exemplo) a sofrer uma redução em seu saldo atual, ou mesmo o motivo de um aumento em seu saldo.

Atribuímos às contas de variação patrimonial o título de variações ativas (aumentativas), quando originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações). Quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou de aumento de valores passivos (obrigações) elas recebem o título de variações passivas (diminutivas).

Essa é a primeira forma de se classificar as contas de variações patrimoniais, ou seja, a partir dos efeitos provocados sobre a situação líquida (PL). Para entendermos melhor essas repercussões, devemos utilizar a equação fundamental do patrimônio líquido:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo, isto é, PL} = \text{A} - \text{P}$$

O contador que deseja iniciar ou atuar na área não necessariamente se diferencia daquele que trabalha na área privada. O que mais se destaca como uma diferença entre uma e outra é que o profissional da contabilidade pública é generalista, ou seja, não é especializado em uma área só. Esse profissional deve ser diversificado, já que incorpora conhecimento de diversas áreas como por exemplo administração pública na área tributária, de pessoal, políticas públicas, entre outros.

Com essa informação, destacamos que além da importância de ficar em alerta aos editais de abertura de vagas no Município, Estado ou União, o contador deve também investir na sua especialização.

Define-se Contabilidade Pública como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações.

Portanto, seu escopo relaciona-se ao controle e gestão dos recursos públicos. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar 101/2000), a Contabilidade Pública alçou uma maior importância e valorização.

### **Diferença Contabilidade Societária x Contabilidade Pública**

A Contabilidade Societária, relacionada com a atividade privada, rege-se pela Lei das Sociedades Anônimas e pelo Código Civil, que estabelecem regras de procedimentos contábeis. Já a contabilidade pública é regulada pela Lei 4.320/1964, que é a Lei das Finanças Públicas.

A Contabilidade Societária tem como foco principal o patrimônio e as suas avaliações, de tal forma que a principal peça é o balanço patrimonial.

Porém, na Contabilidade Pública, o mais relevante é o balanço de resultados, que trata da despesa e da receita, ou seja, de que forma foi arrecadado o dinheiro e como foi aplicado.

Outra diferença é que a contabilidade da área societária tem como visão o patrimônio e o lucro. Já na área pública, a visão é a gestão.

## **Inovações da lei de responsabilidade fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF deu forma ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, definiu o que compõe o relatório, como se publica essa informação.

Também trouxe como inovação o relatório de gestão fiscal, que visa demonstrar se foram atingidas as metas e os limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. Outra inovação é que a lei exigiu que as receitas vinculadas tenham a contabilização de onde está evidenciado o que já foi aplicado e qual é o saldo.

A lei também passou a dar uma maior importância e visibilidade à contabilidade.

## **Características da Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública - seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal - tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, 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.

A Lei 4.320/64 está para a Contabilidade Aplicada à Administração Pública assim como a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) está para a Contabilidade aplicada à atividade empresarial.

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura à execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

A Contabilidade pública está interessada também em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da despesa, empenho, descentralização de créditos etc.) ou sejam meramente administrativos (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças, valores sob responsabilidade, comodatos de bens, etc.) representativos de valores potenciais que poderão afetar o patrimônio no futuro.

O objeto de qualquer contabilidade é o patrimônio. A Contabilidade Pública não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas, também, no orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa).

A Contabilidade Pública, além de registrar todos os fatos contábeis (modificativos, permutativos e mistos), registra os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio.

O objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer aos gestores informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

De acordo com as legislações vigentes e normas das instituições governamentais, o objetivo da Contabilidade Pública é fornecer informações úteis para subsidiar as prestações de contas / responsabilização (accountability) e as tomadas de decisões dos usuários da informação – governos, credores, órgãos de controle e demais interessados.

O marco histórico legislativo da Contabilidade Pública é a Lei 4.320/64, que estabeleceu importantes regramentos para as finanças públicas. No âmbito da contabilidade governamental, apesar de já determinar o controle patrimonial, tinha como foco o controle orçamentário. Em que pese essa Lei ainda permanecer vigente, a contabilidade governamental vive um processo de convergência às normas internacionais e, atualmente, o principal normativo que orienta a contábil governamental é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), cujos enfoques são os aspectos patrimonial, orçamentário e fiscal.

Ressalta-se que a convergência da contabilidade governamental às normas internacionais é de competência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor

Público (NBC TSP), que representa a norma suporte para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) manter atualizado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o objetivo das entidades do setor público não é gerar retorno financeiro, mas prestar contas e serviços à sociedade. Para auxiliar o processo, são elaborados os RCPGs - Relatórios Contábeis de Propósito Geral, documentos que são peças-chave do processo de accountability, fundamentais para a transparência das informações contábeis do governo.

Desse modo, ainda conforme a (NBC) TSP Estrutura Conceitual, publicada em 23 de setembro de 2016, os RCPGs das entidades do setor público irão validar algumas questões, tais como:

- (a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- (b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- (c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- (d) e a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

A (NBC) TSP Estrutura Conceitual determina que os RCPGs apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. As características qualitativas são: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade, cujas sínteses são:

- Relevância: As informações são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
- Representação Fidedigna: Quando a representação do fenômeno for Completa, Neutra e Livre de erro material.
- Compreensibilidade: Linguagem Simples, Clara e Sucinta
- Tempestividade: Possibilidade de ter a informação disponível para os usuários antes que ela perca a capacidade de ser útil.

- Comparabilidade: Possibilita aos usuários identificarem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
- Verificabilidade: Ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPG representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

A Contabilidade Pública oferece inúmeros benefícios à Administração Pública, compondo os processos de planejamento, orçamento e controle. Esse instrumento permite que os interesses da sociedade sejam atendidos com transparência e melhor controle, fornecendo assim condições para avaliação e gestão dos recursos públicos.

Para aqueles que trabalham na área ou pretendem ingressar, é imprescindível buscar aprimoramento profissional e ampliação de conhecimentos. O estudo e especializações são as verdadeiras ferramentas para explorar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público de forma mais abrangente e somente assim será possível utilizar as informações de natureza patrimonial, orçamentária e demais controles para a tomada de decisão.

Os custos podem ser classificados de diversas maneiras, de acordo com sua finalidade. Quanto ao volume de produção os custos são classificados em fixos e variáveis. Esta classificação é muito utilizada para o cálculo do sistema de custos variável.

### **Despesas e Custos Fixos**

Despesas ou Custos fixos são aqueles que não sofrem alteração de valor em caso de aumento ou diminuição da produção. Independem portanto, do nível de atividade, conhecidos também como custo de estrutura.

Exemplos:

Limpeza e Conservação

Aluguéis de Equipamentos e Instalações

Salários da Administração

Segurança e Vigilância

Possíveis variações na produção não irão afetar os gastos acima, que já estão com seus valores fixados. Por isso chamamos de custos fixos.

## Despesas e Custos Variáveis

Classificamos como custos ou despesas variáveis aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido ou volume de vendas efetivado num determinado período.

Exemplos:

Matérias-Primas

Comissões de Vendas

Insumos produtivos (Água, Energia)

Apropriação dos Custos Fixos e Variáveis

No sistema de custo variável o custo final do produto (ou serviço) será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados diretamente no resultado do exercício. Neste sistema a geração de riqueza está na venda e não na produção.

Vale lembrar que este sistema de custos não é permitido pela legislação fiscal, e serve somente para fins gerenciais. O custo de absorção é o utilizado legalmente conforme o Decreto 3.000/99. Neste método todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos, pouco importando se estes são fixos ou variáveis. Desta forma os produtos acabam absorvendo os custos, o que gerou o nome deste método (custo por absorção).

## **Vantagens do Custeio Variável**

Mesmo não sendo aceito pela legislação fiscal, o custeio variável apresenta vantagens sobre as demais. Podemos destacar as seguintes:

- Apresenta o Resultado Operacional em função das vendas
- Não há necessidade de adotar critérios de rateio para apropriar custos fixos, já que esses são deduzidos diretamente do resultado.

- Torna evidente a Margem de Contribuição de cada produto, muito utilizada no processo decisório.

## Natureza do registro dos atos e fatos na Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública registra os atos e fatos de natureza orçamentária, financeira, patrimonial, industrial e de compensação, da administração pública (LEI 4.320, 1964).

Entende-se como Ato Administrativo uma ação praticada que não provoca (podendo provocar) alterações qualitativas e/ou quantitativas no patrimônio da entidade.

Como exemplos, Admissão de Empregados e Assinatura de Contratos de Seguros.

Fatos contábeis são acontecimentos ocorridos na empresa que provocam alterações qualitativas no patrimônio da entidade.

Dessa forma, a Contabilidade Pública deverá evidenciar, perante a fazenda pública, a situação de todo administrador público, que arrecade receitas, efetue despesas, administre ou guarde bens a ela pertencentes ou confiados (LEI 4.320, 1964).

Na Contabilidade Pública, além das contas usuais da Contabilidade Comercial, quais sejam, contas patrimoniais e contas de resultado, há ainda as contas de compensação, cuja função é o registro dos bens, valores e obrigações que envolvam situações que possam a vir afetar o patrimônio.

Os atos e fatos praticados na Administração Pública constituem serviços da Contabilidade que os registrará, em rigorosa ordem cronológica e sistemática, de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços, o levantamento dos balanços, a análise e a interpretação dos resultados econômicos financeiros.

Contudo, na Administração Pública, dispõe de sistemas independentes para cada grupamento, e os lançamentos são efetuados em quatro grandes sistemas, independentes entre si, o que equivale afirmar que cada lançamento é efetuado em um sistema separado. Um evento ou fato contábil poderá exigir

o lançamento em um ou em mais de um sistema, porém poderá ocorrer um ou mais débitos e créditos dentro de um ou mais de um sistema, individualizados.

A Contabilidade pública é estruturada, segundo a Lei nº 4.320/64, em quatro sistemas contábeis que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a composição financeira e patrimonial, bem como a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração pública, nas contas de compensação.

Os sistemas de contas da Contabilidade Pública são classificados em: Sistema Orçamentário, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

A Resolução CFC nº 1.129/2008 publicada em 25.11.2008 com fins de adequação às normas internacionais de contabilidade, ainda menciona um quinto sistema, representado pelo Sistema de Custos que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

### **Sistema Orçamentário**

O Sistema Orçamentário é representado pelos atos de natureza orçamentária, registrando a receita prevista e as autorizações legais da despesa constantes da Lei Orçamentária Anual (LOA) e dos créditos adicionais abertos.

São atos de natureza orçamentária que constam do Sistema Orçamentário:

Previsão de Receita;

Fixação de despesa;

Créditos adicionais abertos;

Descentralização de créditos; e

Empenho de despesa.

No Sistema Orçamentário é demonstrada a despesa fixada e a executada e comparada com a receita prevista e arrecadada.

Evidenciando assim, o resultado orçamentário ocorrido no exercício financeiro, podendo ser:

Receita Orçamentária = Despesa Orçamentária = Resultado Nulo

Receita Orçamentária > Despesa Orçamentária = Superávit Orçamentário

Receita Orçamentária < Despesa Orçamentária = Déficit Orçamentário

Sem dúvida, o melhor resultado em um sistema orçamentário é o resultado nulo, haja vista que tudo o que foi previsto foi efetivamente arrecadado e tudo o que foi definido como projetos e atividades, foi totalmente executado dentro do exercício financeiro.

O superávit orçamentário ou o déficit orçamentário podem estar apontando ou para falhas no planejamento ou de execução de projetos, ou ainda, no excesso de exigência contributiva da sociedade local.

### **Sistema Patrimonial**

O Sistema Patrimonial é constituído das contas que registram as movimentações que concorrem ativa e passivamente para a formação do patrimônio da entidade, ou seja, são registrados os bens patrimoniais (móveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, operações de crédito, dentre outras), originadas ou não da execução orçamentária.

É registrado também no Sistema Patrimonial o resultado econômico do exercício.

No Sistema Patrimonial os lançamentos que correspondem a incorporação ou desincorporação de ativos e passivos são feitos isoladamente dentro deste sistema.

Apesar de não ser objeto da lei nº 4.320/64, para as entidades públicas de administração direta, no sistema patrimonial deve ser procedido o registro da depreciação dos bens móveis e imóveis, levando-a para a conta de resultados em contrapartida com a conta de depreciação acumulada.

### **Sistema de Compensação**

No sistema de Compensação são efetuados os registros dos atos administrativos praticados pelo gestor da entidade, que, direta ou indiretamente, possam a vir afetar o patrimônio da entidade, ainda que de imediato, isto não ocorra, mas possa implicar em modificação futura.

Ressalta-se que no Sistema de Compensação estão compreendidas apenas as contas com função específica de controle, não relacionadas a fatos que correspondam a patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo.

Os principais atos compreendidos neste contexto são os Avais, Acordos, Cauções, Fianças, Ajustes, Convênios, Contratos, Garantias, dentre outros.

Os lançamentos efetuados no Sistema de Compensação visam o atendimento à determinação do Art. 105, §5º da Lei 4.320/64, que obriga ao controle contábil os direitos e obrigações oriundos de contratos ou outros ajustes que a administração pública for parte.

### **Contabilidade e Finanças Públicas**

A Contabilidade Pública, também chamada de Contabilidade Governamental ou Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é um ramo da Contabilidade que atua estudando, interpretando, identificando, mensurando, avaliando, registrando, controlando e demonstrando a execução dos orçamentos, dos atos e fatos do patrimônio público.

O propósito da contabilidade aplicada ao setor público é dar informações sobre resultados alcançados e sobre os aspectos físicos, econômicos e financeiros do patrimônio das instituições públicas. A contabilidade pública fornece informações exatas e atualizadas para:

- a) os gestores das instituições, para que lhes auxiliem em suas tomadas de decisões;
- b) os órgãos de controle externo e interno, a fim de cumprimento da legislação; e
- c) às instituições governamentais e particulares sobre estatísticas e qualquer outra informação de interesse dessas entidades. Os registros das transações econômicas e financeiras são feitos por meio de técnicas contábeis, como escrituração, demonstrações, auditoria e análise de demonstrações contábeis.

### **Receita Pública**

Receita pública é o montante total (impostos, taxas, contribuições e outras fontes de recursos) em dinheiro recolhido pelo Tesouro Nacional, incorporado ao patrimônio do Estado, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos. Regulamentada pela Lei de Orçamento, LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964, ao assunto, refere-se o CAPÍTULO II da mesma, cujo título é da Receita.

Em sentido amplo, receita pública é o recolhimento de bens aos cofres públicos, sendo sinonimo de ingresso ou entrada.

Diferencia-se da receita tributária pois ao contrário desta, não está limitada à arrecadação de tributos e multas, sendo que a receita tributária é um dos tipos de receita pública.

A receita pública também embarca as receitas das empresas estatais, a remuneração dos investimentos do Estado e os juros das dívidas fiscais.

Ingresso - outras entradas que não se consideram receita, é a receita que não foi arrematada, operações de curso anormal. ex: Antecipação de Receita Orçamentária.

A receita pública se divide em dois grandes grupos: as receitas orçamentárias e as extra-orçamentárias.

### **Receita Orçamentária**

Receitas orçamentárias são aquelas que entram de forma definitiva no patrimônio, são recursos próprios que poderão financiar políticas públicas e os programas de governo. Podem estar previstas no orçamento público LOA ou não. O fato de estar ou não estar prevista na LOA ou em Lei de Crédito Adicional não serve de parâmetro para a diferenciação de receita orçamentária e extraorçamentária.

A Classificação da Receita: - Conforme a lei n. 4.320/64 - Art.11, § 4º foi alterada pelo decreto-lei Nº 1.939, DE 20 DE MAIO DE 1982. 1-Receitas Correntes — Conforme a lei 4.320/64 Art.11 § 1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

receita tributária — é a proveniente de impostos, taxas e contribuições de melhorias;

receita de Contribuições — é a proveniente das seguintes contribuições sociais(previdência social, saúde e assistência social), de intervenção domínio econômico(tarifas de telecomunicações) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas(órgãos representativos de categorias de profissionais), como instrumentos de intervenção nas respectivas áreas;

receita patrimonial — rendas obtidas pelo Estado quando este aplica recursos em inversões financeiras, ou as rendas provenientes de bens de propriedade do Estado, tais como aluguéis;

receita agropecuária — é a proveniente da exploração de atividades agropecuárias de origem vegetal ou animal;

receita de serviços — é a proveniente de atividades caracterizadas pelas prestações de serviços financeiros, transporte, saúde, comunicação, portuário, armazenagem, de inspeção e fiscalização, judiciário, processamento de dados, vendas de mercadorias e produtos inerentes a atividades da entidade entre outros;

receita industrial — resultante da ação direta do Estado em atividades comerciais, industriais ou agropecuárias;

transferências correntes — recursos financeiros recebidos de outras entidades públicas ou privadas e que se destinam a cobrir despesas correntes;

outras receitas correntes — provenientes de multas, cobrança da dívida ativa, indenizações e outras receitas de classificação específica;

2- receitas de capital — provenientes de operações de crédito, alienações de bens, amortizações de empréstimos concedidos, transferências de capital e outras receitas de capitais;

operações de crédito — oriundas da constituição de dívidas (empréstimos e financiamentos);

alienação de bens — provenientes da venda de bens móveis e imóveis e de alienação de direitos;

amortização de empréstimos concedidos — retorno de valores anteriormente emprestados a outras entidades de direito público;

transferência de capital — recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados à aquisição de bens;

outras receitas de capital — classificação genérica para receitas não especificadas na lei; também classifica-se aqui o superávit do orçamento corrente (diferença entre receitas e despesas correntes), embora este não constitua item orçamentário.

### **Receita extra-orçamentária**

Receitas extraorçamentárias são aquelas que não fazem parte do orçamento público.

Como exemplos temos as cauções, fianças, depósitos para garantia, consignações em folha de pagamento, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito por antecipação de receita (ARO) e outras operações assemelhadas.

Sua arrecadação não depende de autorização legislativa e sua realização não se vincula à execução do orçamento.

Tais receitas também não constituem renda para o Estado, uma vez que este é apenas depositário de tais valores. Contudo tais receitas somam-se às disponibilidades financeiras do Estado, porém têm em contrapartida um passivo exigível que será resgatado quando da realização da correspondente despesa extraorçamentária.

Em casos especiais, a receita extraorçamentária pode converter-se em receita orçamentária. É o caso de quando alguém perde, em favor do Estado, o valor de uma caução por inadimplência ou quando perde o valor depositado em garantia. O mesmo acontece quando os restos a pagar têm sua prescrição administrativa decorrida. É importante frisar que cauções, fianças, e depósitos efetuados em títulos e assemelhados quando em moeda estrangeira são registrados em contas de compensação, não sendo, portanto considerados receitas extraorçamentárias.

### **Receita Adicional**

São aquelas não previstas no orçamento ou computadas com insuficiente dotação orçamentária. Elas se subdividem em suplementares (destina-se a aumentar a dotação orçamentária que já existe) e especiais (destinam-se a suprir despesas sem dotação específica).

### **Processamento da receita pública**

Processamento da receita pública é o conjunto de atividades desenvolvidas pelos órgãos arrecadadores, com o objetivo de arrecadar dinheiros e bens públicos que, por força de lei ou contrato, pertençam ao Estado.

O processamento da receita pública abrange dois períodos distintos: a estimação da receita (onde se elabora a proposta orçamentária) e a realização da receita.

## **Estágio da realização da receita**

O estágio de realização da receita pública reúne atividades que são classificadas em estágios que segundo o Regulamento de Contabilidade Pública, se dividem em previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

### **Previsão**

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária.

### **Lançamento**

É a individualização e o relacionamento dos contribuintes, discriminando a espécie, o valor e o vencimento do tributo de cada um. Realizado para os casos de impostos diretos (os que recaem sobre a propriedade e a renda) e outras receitas que também dependem de lançamento prévio (aluguéis, arrendamentos, foros, etc.). É de se observar que não são todas as receitas que passam por esta fase.

### **Arrecadação**

É o momento onde os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado.

### **Recolhimento**

É o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diariamente o produto da arrecadação ao Tesouro Público.

É importante observar que nenhum agente arrecadador pode utilizar o produto da arrecadação para realizar pagamentos. Os pagamentos devem ser feitos com recursos específicos para este fim.

## **Resíduos ativos ou restos a arrecadar**

Os créditos não lançados e não arrecadados até o último dia do exercício financeiro a que pertencem constituirão receita no exercício em que forem arrecadados.

Já os créditos lançados e não arrecadados são, no Brasil, incorporados ao patrimônio, no ativo permanente, como componente da dívida ativa.

### **Contabilização**

A receita pública é contabilizada de forma analítica e sintética.

A contabilização analítica é feita no diário da receita orçamentária e no diário do movimento extraorçamentário, escriturados por partidas simples.

A escrituração sintética é feita no diário geral pelos totais mensais e pelo método das partidas dobradas.

### **Dívida ativa**

Dívida Ativa da Fazenda Pública é o conjunto de créditos líquidos e certos que compõe o Ativo Permanente.

Constitui dívida ativa o valor originário de débito, tributário ou não, a favor dos governos em todas as esferas, registrado com essa chancela na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no caso da União, e nos Estados e Municípios em suas respectivas seccionais, pelo não pagamento de tributo juridicamente constituído e esgotadas as exigências de prazos e cobranças.

A inscrição na dívida ativa se dá, por exemplo, na ocorrência de falta do pagamento do IPTU devido ao município (sujeito ativo da obrigação tributária).

A inscrição do contribuinte na dívida ativa gera uma certidão positiva de débito do contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) demonstrando sua inadimplência e determinando prazos e penalidades previstas na lei.

O contribuinte pode solicitar um acordo, conforme as regras da moratória, e obter "certidão positiva com efeito de negativa", comprovando assim que tem uma dívida que foi negociada para quitação. Após quitada a dívida ativa fiscal, o contribuinte pode retirar pela internet, ou pedir ao órgão público competente (Secretaria da Fazenda do município) uma certidão negativa de débitos fiscais - que é a prova definitiva de quitação dos créditos tributários. O órgão terá prazo

de 10 dias corridos para expedir esta certidão (artigo 205 do Código Tributário Nacional).

## **Despesa pública**

Despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para custear os serviços públicos (despesas correntes) prestados à sociedade ou para a realização de investimentos (despesas de capital).

As despesas públicas devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo, por meio do ato administrativo chamado orçamento público. Exceção diz respeito às despesas extraorçamentárias.

As despesas públicas devem obedecer aos seguintes requisitos:

Utilidade: atender a um número significativo de pessoas;

Legitimidade: atender a uma necessidade pública real;

Discussão pública: ser discutida e aprovada pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de Contas do respectivo ente;

Possibilidade contributiva: possibilidade de a população atender à carga tributária decorrente da despesa;

Oportunidade;

Hierarquia de gastos; e

Ser estipulada (prevista) em lei.

Despesa orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa para ser realizada e que não pode ser efetivada sem a existência de crédito orçamentário que a corresponda suficientemente.

Classificam-se em categorias econômicas, também chamadas de natureza da despesa e tem como objetivo responder à sociedade o que será adquirido e qual o efeito econômico do gasto público. Dividem-se, de acordo com o art. 12 da Lei 4.320/1964, conforme o esquema abaixo:

Despesas correntes:

Despesas de custeio: destinadas à manutenção dos serviços criados anteriormente à Lei Orçamentária Anual (LOA), e correspondem, dentre outros

gastos, os com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis;

Transferências correntes: são despesas que não correspondem à contraprestação direta de bens ou serviços por parte do Estado e que são realizadas à conta de receitas cuja fonte seja transferências correntes. Subdividem-se em:

Subvenções sociais: destinadas a cobrir despesas de custeio de instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, desde que sem fins lucrativos;

Subvenções econômicas: destinadas a cobrir despesas de custeio de empresas públicas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Despesas de capital:

Despesas de investimentos: despesas necessárias ao planejamento e execução de obras, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, constituição ou aumento do capital do Estado que não sejam de caráter comercial ou financeiro, incluindo-se as aquisições de imóveis considerados necessários à execução de tais obras;

Inversões financeiras: são despesas com aquisição de imóveis, bens de capital já em utilização, títulos representativos de capital de entidades já constituídas (desde que a operação não importe em aumento de capital), constituição ou aumento de capital de entidades comerciais ou financeiras (inclusive operações bancárias e de seguros). Em suma, são operações que importem a troca de dinheiro por bens.

Transferências de capital: transferência de numerário a entidades para que estas realizem investimentos ou inversões financeiras. Nessas despesas, incluem-se as destinadas à amortização da dívida pública.

Podem ser:

Auxílios: se derivadas da lei orçamentária;

Contribuições: derivadas de lei anterior à lei orçamentária.

As categorias econômicas, por seu turno, dividem-se em elementos e subelementos, sendo que estes, por sua vez, bifurcam, por fim, em rubricas e sub-rubricas.

A estrutura da conta, para fins de consolidação nacional dos Balanços das Contas Públicas e cumprimento ao dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), apresenta seis dígitos. O 1º dígito (1º nível) corresponde à categoria econômica. O 2º dígito (2º nível) corresponde ao grupo da despesa.

Os 3º e 4º dígitos (3º nível) correspondem à modalidade da despesa. E os 5º e 6º dígitos (4º nível) correspondem ao elemento da despesa.

### **Categorias Econômicas**

3 - DESPESAS CORRENTES

4 - DESPESAS DE CAPITAL.

### **Grupo da Natureza da Despesa**

1 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS

2 - JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA

3 - OUTRAS DESPESAS CORRENTES

4 - INVESTIMENTOS

5 - INVERSÕES FINANCEIRAS

6 - AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA

7 - RESERVA DO RPPs

8 - RESERVA DE CONTINGÊNCIA

### **Despesa extraorçamentária**

Constituem despesas extra-orçamentárias os pagamentos que não dependem de autorização legislativa, ou seja, não integram o orçamento público. Resumem-se à devolução de valores arrecadados sob título de receitas extra-orçamentárias.

Processamento da despesa pública

Processamento da despesa é o conjunto de atividades desempenhadas por órgãos de despesa com a finalidade de adquirir um bem ou serviço.

O processamento da despesa envolve dois períodos ou estágios, quais sejam: a fixação da despesa e a realização da despesa.

### **Estágios da despesa**

De acordo com a legislação vigente no Brasil, Lei nº 4.320/1964, a despesa passa pelas seguintes fases:

Fixação (de acordo com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000);

Empenho;

Liquidação; e

Pagamento.

Porém, para João Angélico, autor do livro "Contabilidade Pública", a realidade do processamento da despesas engloba fases diferentes:

Fixação da despesa:

Estimativa da despesa

Fase em que são estimadas as despesas para o exercício financeiro.

Conversão das estimativas em orçamento

As estimativas são convertidas em LOA.

Realização da despesa:

Programação da despesa

É a programação dos gastos mensais que cada órgão vinculado ao órgão gerenciador da despesa poderá dispor. Esta programação está intimamente relacionada com as flutuações da arrecadação durante o exercício financeiro. Subdivide-se em:

Cronograma de descaixes fixos;

Projeção do comportamento da receita;

Decreto normativo.

## **Licitação**

É o procedimento administrativo que tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores habilitados, quem oferece condições mais vantajosas para a aquisição de bem ou serviço.

## **Empenho**

É o ato emanado da autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento. Empenhar uma despesa consiste na emissão de uma Nota de Empenho. Divide-se em:

Autorização;

Emissão;

Assinatura;

Controle interno; e

Contabilização.

Para entender melhor o que é o empenho...

Observa-se que o empenho é o verdadeiro criador de obrigação. Todas as demais fases da despesa são dele dependentes e seguem curso obrigatório após essa fase.

É o empenho que determina os termos do contrato. Pode-se dizer que o empenho é o próprio contrato, podendo, inclusive, dispensar a elaboração de outro instrumento contratual em alguns casos. Com efeito, a Lei nº 8.666/1993, Estatuto das Licitações, dispõe que somente há obrigatoriedade de firmar contratos para contratações decorrentes de Concorrências e Tomada de Preços, ou nas hipóteses de dispensas e inexigibilidades cujos valores pactuados estejam compreendidos nos limites daquelas duas modalidades licitatórias. Além disso, independente do valor pactuado, na hipótese de compras de entrega imediata e integral, para as quais não resultem compromissos futuros, é igualmente dispensável o contrato. Nesses casos, quando o contrato é dispensável, o próprio empenho funcionará como o instrumento contratual, nos termos do art. 62 da Lei Geral de Licitações.

Os empenhos, por sua vez, podem ser subdivididos conforme o modo de apuração do valor a ser empenhado. A despesa pública, como qualquer despesa, nem sempre se revela inteiramente previsível e certa, assumindo, por vezes, natureza bastante variável e estimativa, motivo pelo qual há que se distinguir tais espécies de despesas, mediante a emissão de notas de empenho de natureza equivalente.

Em razão de tais diferenças, os empenhos se subdividem em três categorias, a saber: ordinários, estimativos e globais.

Os empenhos ordinários destinam-se à constituição de despesas cujos valores apresentam-se de forma exata, como ocorre na compra de determinado número de cadeiras.

Já os empenhos estimativos destinam-se à constituição de despesas cujos valores não é possível determinar com exatidão, como ocorre na contratação de fornecimento de energia elétrica. Nesse exemplo, tem-se como certo o objeto da contratação, o fornecimento de energia elétrica, mas em razão de a demanda ser variável, não se pode precisar o quantitativo a ser fornecido.

Globais são os empenhos cujos valores podem ser conhecidos com exatidão, mas cuja execução necessariamente ocorrerá de forma parcelada, como ocorre com nas contratações de serviços de vigilância. Nesses casos os contratos possuem valor exato, mas sua execução ocorrerá mês a mês, necessitando a execução de procedimentos de liquidação e pagamento com periodicidade mensal.

A Lei nº 4.320/1964 prevê que os empenhos devem observar restrita relação com a execução orçamentária do exercício financeiro no qual foram constituídos, ficando adstrito aos créditos orçamentários a ele concedidos. Em outras palavras podemos dizer que o empenho terá vigência adstrita ao exercício financeiro, e limite de valor adstrito ao crédito orçamentário a ele destinado.

Todavia, cabe esclarecer que, embora seja o orçamento uma peça rígida, não é imutável, e poderá sofrer alterações. Dessa forma, a Lei 4.320 de 1964, embora preveja que o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos, dispõe, em seu artigo 40, que o orçamento poderá sofrer alterações no decorrer do exercício financeiro, mediante a criação de créditos adicionais. De forma análoga, os empenhos que não forem liquidados durante o exercício em que foram criados poderão ser inscritos em uma conta denominada Restos a Pagar, para que sejam liquidados no exercício subsequente. Todavia, essas são exceções a regra, motivo pelo qual somente são possíveis diante das hipóteses legais, e sob o crivo de decisões devidamente motivadas.

Os créditos adicionais classificam-se conforme as dotações às quais estão vinculados. Créditos adicionais suplementares destinam-se ao reforço de dotações já existentes. O que é suplementar reforça o que já existe. Reforma um programa, um projeto, ou uma atividade que já está inserida no orçamento. Dessa forma se os recursos para tal programa for insuficiente, demandando seu acréscimo, o crédito será suplementar. A forma de abertura dos créditos adicionais se dá através de decreto do Poder Executivo e possui a indicação obrigatória da fonte de seus recursos.

Créditos adicionais especiais destinam-se à despesas para as quais ainda não haja dotação orçamentária. Serve para possibilitar o desenvolvimento de ações que não estão previstos na Lei Orçamentária Anual. Dessa forma, o programa, a atividade, ou o projeto não existem. E para criá-los será necessário um crédito suplementar especial. Quando criados demandam créditos especiais, mas nos próximos exercícios, se regularmente incorporados no orçamento anual como projetos, ou como atividades, podem ser executados mediante créditos ordinários. Assim como os créditos adicionais, os créditos especiais também são abertos por meio de decreto do Executivo e possuem indicação obrigatória quanto à fonte que os suprirá.

Por fim, os créditos adicionais extraordinários são como uma espécie do gênero créditos adicionais especiais, criados em função da distinção de seu objeto, os quais ganharam relevo em face de tratarem-se de item de caráter urgente. Destinam-se às hipóteses de guerra, calamidade pública, e comoção interna, atendendo ao comando disposto no art. 167, § 3º da CRFB/88. Diferentemente dos créditos adicionais e especiais, o crédito extraordinário, no âmbito da União, é aberto por medida provisória, ou por decreto do Executivo para os entes que não disponham dessa ferramenta. Quanto à indicação da origem dos recursos, dadas às circunstâncias da urgência, tem caráter facultativo.

#### Liquidação

Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base documentos comprobatórios do crédito, com o fim de apurar a origem e o objeto do pagamento, a importância a ser paga e a quem ela deve ser paga a fim de que a obrigação seja extinguida. A liquidação terá por base o contrato, o ajuste ou acordo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação do serviço. Divide-se em:

Recebimento da mercadoria ou dos serviços;

Inspeção e liberação;

Laudo de medição;

Atestado de prestação de serviço;  
Requisição de pagamento;  
Controle interno;  
Autorização de pagamento; e  
Cheque.

### **Suprimento de Fundos**

É a fase da realização da despesa onde o Tesouro Público entrega aos agentes pagadores os meios de pagamento para liquidar as obrigações já liquidadas.

É um adiantamento de recursos ao servidor para que sejam efetuadas despesas cuja forma de realização não possibilite ou recomende a utilização da rede bancária. Na prática, é o mesmo que o "pequeno caixa" das empresas privadas, usado para pequenas despesas (abastecer veículos, despesas em trânsito, despesas com material de almoxarifado, despesas urgentes, despesas fracionadas, despesas rotineiras, etc.).

Portaria do Ministro da Fazenda define o valor para concessão do suprimento.

Emite-se ordem bancária em favor do suprido ou crédito em conta bancária aberta em seu nome, autorizada pelo ordenador de despesas com finalidade específica.

### **Prestação de Contas**

O suprido tem obrigação de prestar contas do uso que faz do suprimento, no prazo definido pelo ordenador e limitado pela legislação, sob pena que ter que responder à tomada de contas especial.

Pagamento

Fase onde o credor comparece diante do agente pagador, identifica-se e recebe o numerário que lhe corresponde para que se extinga determinada obrigação. Divide-se em:

Liquidação da obrigação;

Quitação do credor; e

Contabilização.

### **Restos a pagar**

As despesas empenhadas e não pagas até o último dia do exercício financeiro são apropriadas como restos a pagar (também chamadas de resíduos passivos), devendo ser distinguidas entre despesas processadas (liquidadas) e não processadas (ainda não liquidadas).

São considerados restos a pagar processados aqueles oriundos de despesas que já ultrapassaram a fase de autorização de pagamento, do estágio de liquidação da despesa.

### **Contabilização**

A contabilização da despesa pública se dá de forma analítica e sintética.

A escrituração analítica é feita em partidas simples no diário da despesa prevista, empenhada e realizada, no caso das despesas orçamentárias.

As despesas extraorçamentárias são escrituradas no diário do movimento extraorçamentário, também utilizando-se partidas simples.

A escrituração sintética é feita no diário geral por totais mensais e utilizando-se do Método das partidas dobradas.

### **Indenização**

O termo indenização refere-se à compensação devida a alguém de maneira a anular ou reduzir um dano, geralmente, de natureza moral ou material, originado por incumprimento total, ou cumprimento deficiente de uma obrigação, ou através da violação de um direito absoluto, como por exemplo, a compensação devida pela denúncia de um contrato ou pela prática

de um crime. É também o nome dado à importância paga por uma seguradora ao segurado em caso de sinistro.

A indenização tem previsão no Código Civil Brasileiro de 2002, em seu artigo 944, que diz "A indenização mede-se pela extensão do dano." Há ainda que se analisar a relação entre a culpa do agente e o dano causado. Se houver grande desproporção entre ambos, a indenização será reduzida equitativamente. Ela pode ser, eminentemente por dano moral e/ou por dano material.

No Direito Administrativo, a indenização significa a remuneração devida ao proprietário que sofre um procedimento desapropriatório sobre seu bem imóvel. Essa desapropriação poderá ser por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, quando a indenização será prévia, justa e paga em dinheiro. Entretanto, após o advento do Estado Social, surge uma nova forma de desapropriação, conhecida como desapropriação-sanção, na qual a indenização é paga de forma prévia e justa, entretanto, não em dinheiro (espécie) mas em títulos da dívida pública (ou títulos da dívida agrária, no caso de desapropriação agrária).

A desapropriação por necessidade ou utilidade pública está prevista no art. 5º, XXIV da Constituição brasileira de 1988 (CF/88), assim como nesse mesmo artigo está disposta o preceito constitucional que implica a desapropriação por interesse social (genérico).

Já a desapropriação-sanção tem previsão em outros artigos, dispostos na Ordem Econômica. A primeira espécie, desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária, está prevista no art. 184 da CF/88. Já a desapropriação por interesse social para fins de reforma urbana tem previsão no art. 182, III da CF/88.

### **Conceito de Contabilidade e seu objeto de estudo**

Durante nossa vida estudantil, até o ensino médio, estudamos várias ciências, tais como: Biologia, História, Matemática etc. Logo, aprendemos que:

- a) Biologia é a ciência que estuda os seres vivos;
- b) História é a ciência que estuda os acontecimentos do presente e do passado da humanidade;
- c) Matemática é a ciência que estuda a relação entre elementos definidos, quantitativamente, de forma abstrata e lógica.

Sabemos que toda ciência tem seu assunto de interesse, ou seja, seu objeto de estudo, que é a matéria sobre a qual a ciência se propõe a estudar. Da Biologia, por exemplo, o objeto de estudo é a vida; da História, é a evolução da humanidade; da Matemática, é o fenômeno quantitativo, e assim por diante.

### **Como fazer razonete?**

Razonetes contabilidade são apenas uma forma didática de transferir um conhecimento de organização de transações por contas, para que você possa futuramente entender o funcionamento de um sistema contábil.

Você simplesmente irá fazer um desenho de uma letra T em um formato maior (por isso é conhecido também como contas T). Do lado direito você terá os lançamentos credores e do lado esquerdo os lançamentos devedores.

Cada conta T representa uma conta contábil de uma entidade. Como fazer razonete vai depender de você. Poderá fazer razonete com o excel, em folhas de caderno ou em modelos prontos onde você só preenche as informações. Uma coisa é certa, se você ingressou agora na contabilidade, você vai fazer muito razonete para aprender como se faz lançamentos contábeis.

Exemplo:

Lançamento: Compra de Veículos no valor de \$45.000, à vista, via banco.

No livro diário:

D- Veículos.....\$45.000

C- Banco.....\$45.000

No livro razão (razonetes):

Veículos	Bancos
\$45.000,00	\$45.000,00

No razonete da conta Veículos, o valor foi debitado (lado esquerdo) pois gerou um aumento no ativo (bens e direitos) da empresa. Já no razonete da conta Bancos, o valor foi creditado (lado direito) pois gerou uma diminuição de ativo (diminuiu o valor disponível da conta).

### Exemplo

Alguns lançamentos existentes no Livro Diário:

- 1) D- Estoque.... \$67.000  
C- Caixa..... \$67.000
  
- 2) D- Caixa..... \$70.000  
D- Banco.... \$30.000  
C- Estoque.... \$100.000
  
- 3) D- Caixa..... \$ 35.000  
C- Banco ..... \$35.000
  
- 4) D- Estoque..... \$ 10.000,00  
C- Fornecedores..... \$ 10.000,00

Passando para os razonetes:

D		Estoque		c		D		Caixa		c	
(Si)	\$90.000,00					(Si)	\$10.500,00				
(1)	\$67.000,00		\$100.000,00	(2)		(2)	\$70.000,00		\$67.000,00	(1)	
(4)	\$10.000,00					(3)	\$35.000,00				
(SF)		\$67.000,00				(SF)		\$48.500,00			

D		Banco		c		D		Fornecedores		c	
(Si)	\$42.000,00							\$70.000,00	(Si)		
(2)	\$30.000,00		\$35.000,00	(3)				\$10.000,00	(4)		
(SF)		\$37.000,00						\$80.000,00		(SF)	

Si: saldo inicial (saldo existente da apuração anterior)

SF: saldo final

As contas que foram lançadas no Diário a débito, são lançadas no Razão (razonetes) no lado esquerdo e as que foram lançadas a crédito no Diário, no lado direito. Em cada razonete é registrado todas as operações do Livro Diário referentes a conta em questão.

### Apuração do Saldo do Razonete

O saldo de uma conta é o valor da diferença entre a soma dos débitos e a soma dos créditos do razonete. Somamos os valores do lado do débito e somamos os valores do lado do crédito. Após isso, subtraímos o débito do crédito ou vice-versa. O saldo será devedor se a soma dos débitos for maior que a soma dos créditos e será credor se a soma dos créditos for maior que a soma dos débitos. No exemplo dado acima, as contas Estoques, Caixa e

Banco fecharam com saldo devedor e a conta Fornecedores fechou com saldo credor. (Em qualquer momento pode-se apurar o saldo do razonete.)

OBS.: Apurado o saldo da conta, o próximo passo é colocar um traço horizontal logo abaixo dos lançamentos, de lado a lado, com o qual limpamos o razonete, passando a valer apenas os valores lançados a partir do respectivo traço. Em seguida, lançamos o saldo final (SF) no débito ou no crédito, conforme o caso.

O balancete de verificação é um demonstrativo contábil que reúne todas as contas em movimento na empresa e seus respectivos saldos (saldos de débito/saldos devedores e saldos de crédito/saldos credores).

Através do balancete é possível chegar a vários resultados importantes para a Contabilidade de uma empresa num dado período de tempo, bem como elaborar outros demonstrativos contábeis importantes, como por exemplo, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Balanço Patrimonial (BP).

É a relação de Contas extraídas do livro Razão (razonetes) da empresa, ou seja, é o conjunto de todas as contas (patrimoniais e de resultado) dos razonetes com seus respectivos saldos finais. O saldo de cada conta é representado de acordo com sua natureza (devedora ou credora), e não apenas de acordo com o grupo a que pertence.

Ou seja, para elaborar um balancete, cada Conta será transferida do razonete para ele, com seu respectivo saldo. Assim, se a Conta no razonete apontar saldo final devedor (lado esquerdo), este saldo será transportado para a coluna do saldo devedor do balancete. Se a Conta apresentar no razonete saldo final credor (lado direito), este saldo será transportado para a coluna do saldo credor do balancete.

Importante: a soma dos saldos devedores deve ser igual à soma dos saldos credores. Se houver desigualdade, é sinal de que há erros na Contabilidade da empresa.

Há várias maneiras de se apresentar um Balancete de Verificação. Em todos eles deve existir o cabeçalho onde se indica o nome da empresa e a data do balancete. É possível representá-lo com os saldos iniciais de cada conta (devedor ou credor) e com os respectivos movimentos no período (débitos e créditos), ou simplesmente com os saldos finais das contas (devedor ou credor). Este último caso é o mais comum e também o mais prático.

Exemplo

EMPRESA XYZ - Balancete de Verificação em 31/11/20x1		
CONTA	SALDO (\$)	
	Devedor	Credor
Caixa	300.000,00	
Banco conta-corrente	50.000,00	
Estoques	9.950,00	
Veículos	70.000,00	
Depreciação acumulada de veículos		1.800,00
Máquinas e equipamentos	217.340	
Móveis e utensílios	200.000	
Fornecedores		210.000,00
Salários a pagar		20.000,00
ICMS a recolher		110.500,00
Capital social		500.000,00
Receita de vendas		450.000,00
Receita financeira		19.000,00
ICMS sobre vendas	110.500,00	
CMV (Custo Mercadoria Vendida)	252.000,00	
Despesa com salários	80.000,00	
Despesa com férias	8.880,00	
Despesa com FGTS	7.600,00	
Despesa com depreciação	5.030,00	
<b>TOTAL</b>	<b>1.311.300,00</b>	<b>1.311.300,00</b>

\* As contas listadas no balancete acima são tanto patrimoniais quanto de resultado:

- as contas Caixa, Banco conta-corrente, Estoques, Veículos, Máquinas e equipamentos e Móveis e utensílios fazem parte das contas patrimoniais (ficam no Ativo);
- a conta Depreciação acumulada de veículos faz parte das contas patrimoniais (fica no Ativo), porém, é uma conta retificadora (diminui o ativo) e seu saldo é credor;
- as contas Fornecedores, Salários a pagar e ICMS a recolher fazem parte das contas patrimoniais (ficam no Passivo);
- a conta Capital Social faz parte das contas patrimoniais, ficando no Passivo Total, porém, fica na subdivisão do Passivo, chamada Patrimônio Líquido (PL);
- as contas Receita de vendas, Receita financeira, ICMS s/ vendas, CMV, Desp. c/ salários, Desp. c/ férias, Desp. c/ FGTS e Desp. c/ depreciação fazem parte das contas de resultado, sendo elas receitas, despesas ou custos.

### **Contas Públicas**

Estende-se por Contas Públicas o resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial sintetizados em relatórios das mais diversas naturezas. Eles devem ser disponibilizados aos órgãos fiscalizadores e ao público de um modo geral, com vistas à avaliação do desempenho dos gestores públicos. Quando o governo tem receita maior do que a despesa diz-se que há superávit. Por outro lado, quando as despesas são mais elevadas do que as receitas há déficit público.

### **Superávit Primário**

O termo superávit primário significa a diferença entre a arrecadação e os gastos do governo. Porém, este conceito de Superávit Primário não inclui nos gastos do governo as despesas com a dívida. No caso do Superávit Primário, quando se calcula receitas menos despesas, não são incluídos nessas últimas os recursos destinados ao pagamento dos juros da Dívida Pública Interna e Externa. Por isso chama-se Superávit “Primário” (para diferenciar do déficit ou superávit nominal, que inclui os pagamentos de juros da dívida).

O governo utiliza freqüentemente os números do Superávit Primário para

anunciar que está realizando uma “política de austeridade fiscal”; para dizer que “o governo nunca pode gastar mais do que arrecada”. Nos últimos anos, o governo brasileiro tem mantido uma política de superávits altos quando comparados aos resultados obtidos pela maioria dos outros países.

## **Política Fiscal**

A política fiscal é um das ferramentas que o governo dispõe para administrar as Contas Públicas, sobretudo no que se refere aos gastos públicos e a arrecadação de impostos. O Governo Lula tem utilizado a política fiscal como mecanismo de apoio à formação do superávit primário.

## **Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas. A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda tem, dentre suas competências, as atribuições de normatizar o processo de registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e das entidades da Administração Pública Federal, consolidar os Balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, ainda, promover a integração com as demais esferas de governo em assuntos de administração financeira e A Lei de Responsabilidade Fiscal cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos.

## **Dívida Pública**

Dívida Pública é a dívida contraída pelo governo com entidades ou pessoas da

sociedade para: financiar parte de seus gastos que não são cobertos com a arrecadação de alcançar alguns objetivos de gestão econômica, tais como controlar impostos; ou o nível de atividade, o crédito e o consumo ou, ainda, para captar dólares no exterior. Os principais credores do setor público são, normalmente, bancos públicos e privados que operam no país, investidores privados, instituições financeiras internacionais e governos de outros países.

Durante o governo FHC, a Dívida Pública como percentual do PIB cresceu 8,2% ao ano, saltando de 30,6% em janeiro de 1995 para 55,5% em dezembro de 2002. No governo Lula, a dívida caiu 2,2% ao ano, chegando ao final de 2005 a representar 51,6% do PIB. No mandato de FHC a Dívida Pública saltou de R\$ 65,8 bilhões para R\$ 960 bilhões.

### **Endividamento Externo**

A Dívida Externa é formada pelas Dívidas Externas Privada e Pública. Quando bancos e empresas de grande porte vão ao mercado financeiro internacional tomar recursos emprestados em moeda estrangeira (Dólares, Euros etc) e trazem esses recursos para o Brasil há a elevação da Dívida Externa Privada. O governo, através do Tesouro Nacional, que emite títulos ou certificados, também toma dinheiro emprestado no mercado financeiro internacional, o que gera a Dívida Externa Pública.

### **Balança Comercial**

Balança Comercial é o resultado das exportações e importações realizadas por um País. Quando as exportações são maiores que as importações registra-se um superávit na balança. O contrário significa déficit.

### **Evolução da Balança Comercial**

Desde a implementação do Plano Real, em julho de 1994, podem ser identificados dois períodos distintos em relação ao comportamento da balança comercial brasileira. Estes dois períodos se relacionam ao tipo de regime

cambial vigente. O primeiro período, compreendido entre julho de 1994 e dezembro de 1998, foi marcado pela utilização de um regime cambial muito próximo ao de taxa de câmbio fixa, no qual o Banco Central administrava a flutuação dentro do limite definido por uma banda cambial relativamente estreita. A manutenção deste regime esteve associada ao controle da inflação. O regime de câmbio fixo teve como efeito a deterioração do saldo em Transações Correntes. Isso ocorreu por dois motivos. Em primeiro lugar, houve valorização da taxa de câmbio, produzindo persistentes déficits tanto na balança comercial quanto na balança de serviços. Em segundo lugar, o regime de câmbio fixo foi sustentado por uma estratégia de acumulação de reservas internacionais, que correspondem a passivos externos. O aumento desses passivos cria novas despesas, em especial nas contas de juros, lucros e dividendos remetidos ao exterior.

### **Balança de Contas Correntes**

A Balança de Contas Correntes é composta pela Balança Comercial acrescida do pagamento dos juros da dívida externa, dos lucros das empresas e dos recursos captados pelo setor turístico. As seguintes informações são publicadas mensalmente na Balança de Contas Correntes: transações correntes: exportações, importações e saldo da balança comercial; receita, despesa e saldo de serviços e rendas; receita, despesa e saldo de serviços totais e os relacionados a transportes, viagens internacionais, seguros, financeiros, computação e informação, royalties e licenças, aluguel de equipamentos, governamentais e outros serviços; receita, despesa e saldo de rendas, incluindo salários e ordenados, renda de investimento direto (lucros e dividendos e juros de empréstimos intercompanhia), renda de investimento em carteira (lucros e dividendos e juros de títulos de dívida) e renda de outros investimentos (inclui juros de empréstimos, financiamentos, depósitos e outros ativos e passivos); saldo de transferências correntes; e saldo de transações unilaterais correntes; conta de capital: saldo da conta capital (inclui as transferências de patrimônio e compra e venda de ativos não produzidos/não-financeiros); conta financeira: total da conta financeira.

### **Balança de Pagamentos**

A Balança de Pagamentos é composta pela Balança Comercial + Balança de

Contas Correntes + Balança de Capital. O Balanço de Pagamentos registra todas as transações de caráter econômico-financeiro realizadas por residentes de um país com residentes dos demais países. Seu saldo é o resultado da soma das contas Transações Correntes e de Capital. Os dados da Balança de Pagamentos são publicados em milhões de dólares norte-americanos, em valores correntes, sem ajustamento sazonal. Compreendem o país como um todo e estão compilados de acordo com os critérios estabelecidos na 5ª edição do Manual de Balanço de Pagamentos do Fundo Monetário Internacional – BPM-5.

### **Reservas Internacionais**

Todos os ativos (recursos) que possam ser considerados disponíveis pelas autoridades monetárias para o pagamento de qualquer dívida ou aquisição de direitos junto a não-residentes no país. As reservas internacionais podem ser contabilizadas segundo o conceito de liquidez internacional, que inclui os créditos a receber em um futuro imediato; ou no conceito de disponibilidade imediata ou caixa, que considera os recursos disponíveis no momento.

O desempenho positivo da Balança de Comércio Exterior permite ao Brasil acumular reservas internacionais.

### **Risco-País**

O Risco Brasil é uma tentativa de quantificar o risco de se investir no país. Este risco é expresso em pontos ou em taxa ao ano, dado pela diferença entre o que se recebe para investir no Brasil (através de seus diversos títulos) em relação aos títulos do Tesouro dos EUA, considerados os ativos mais seguros do mundo. Tome como exemplo o investidor internacional comprando um título da dívida externa do Brasil no mercado internacional. Desta forma, quanto maior for esta medida, maior o risco percebido e maior são os retornos requeridos para se aplicar em ativos no país.

O C-Bond é o título da dívida externa brasileira mais negociado no exterior, de maior liquidez. Ele paga juros em dólar. Quando os investidores acreditam que as perspectivas da economia brasileira são boas, pagamos juros menores.

Quando são ruins, pagamos juros maiores. Por isso, os juros pagos pelo C-Bond são uma boa medida de Risco-País.

Para cada (100 pontos) do índice significa que o Brasil paga ( 1%) a mais do que o governo norte-americano para receber investimentos. Em outubro de 2002, o índice chegou a 2.350 pontos, isto é, o Brasil pagava 23,5% a mais do que o governo norte-americano para captar recursos do exterior. Em maio de 2006 o Risco-País caiu para 216 pontos. Essa redução implica na diminuição dos custos de captação de empréstimos das empresas brasileiras e do setor público no exterior, como também propicia condições para uma maior atração de investimento externo. O Brasil hoje detêm 400 pontos de risco-país e encontra-se dentro do que se chama Grau de Investimento, índice utilizado para aferir os países com boa liquidez e capacidade de investimento.

### **Conceitos que medem as contas públicas**

Superávit primário : É a economia que todo o setor público (União, estados, municípios e empresas estatais) faz para pagar juros da dívida. Ou seja, o cálculo não inclui os gastos com juros para rolagem do débito.

Déficit primário : É quando o gasto supera as receitas.

Resultado Nominal: É a diferença entre receitas e despesas, incluindo os gastos com juros.

Dívida líquida do setor público : É a consolidação de toda a dívida da União, estados, municípios e empresas estatais com todo o crédito que esses entes da federação têm a receber. A relação entre a dívida líquida e o PIB é o principal indicador da saúde das contas públicas de um país.

Dívida bruta do governo geral : É a soma de todas as dívidas da União, estados e municípios. Nela não é considerada a dívida do Banco Central e nem de empresas estatais.

Resultado do Governo Central: É o desempenho das contas do Tesouro Nacional, da Previdência Social e do Banco Central.

Resultado do setor público consolidado: É o desempenho das contas do Tesouro Nacional, da Previdência Social, do Banco Central, dos estados, dos municípios e das empresas estatais.