

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Silvio Bueno

CONTEÚDO PROGRAMÁTICO:

- 1 NBC TSP Estrutura Conceitual - estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. 1.1 Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG): objetivos e usuários; prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão; a continuidade das entidades do setor público; situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa; Regime de Competência e Regime de Caixa. 1.2 Características qualitativas da informação: características qualitativas fundamentais; características qualitativas de melhoria. 1.3 Características da entidade que reporta a informação contábil. 1.4 Elementos das Demonstrações Contábeis: propósito e definições de ativos e passivos, receitas e despesas; superávit ou déficit do exercício. 1.5 Reconhecimento e mensuração nas demonstrações contábeis: evidênciação, reconhecimento e desreconhecimento; bases de mensuração para ativos e passivo. 14
- 2 Estrutura e apresentação das Demonstrações Contábeis do Setor Público. 2.1 Definições, finalidade, componentes, estrutura e conteúdo das demonstrações: de acordo com a Lei 4320/1964; de acordo com a NBC T SP 11; de acordo com o MCASP 43
- 3 Plano de Contas aplicado ao Setor Público. 3.1 Conceito de contas patrimoniais e de resultado. 3.2 Função e estrutura das contas. 3.3 Escrituração: débito, crédito, saldo, sistema de partidas dobradas. 63
- 4 Tópicos selecionados da Lei Complementar nº 101/2000. 4.1 Conceitos de dívida pública e restos a pagar, escrituração e consolidação das contas. 4.2 Relatório resumido da execução orçamentária: estrutura, composição. 4.3 Relatório de gestão fiscal: estrutura, composição. 67
- 5 Tópicos especiais da contabilidade aplicada ao setor público. 5.1 Procedimentos Contábeis Orçamentários (Regime orçamentário e Regime Contábil ou patrimonial (MCASP)). 5.2 Procedimentos Contábeis Patrimoniais conforme Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição. 5.3 Restos a pagar, empenho, liquidação e pagamento (Lei nº 4.320/1964 e MCASP). 5.4 Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis (NBC TSP 13). 5.5 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). 5.6 Noções de Informações de Custos no Setor Público: NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 5.7 Manual de Informações de Custos do Governo Federal, aprovado pela Portaria STN nº 518/2018. 70
- 7 Trabalho de asseguuração (NBC TA Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguuração). 80

DISTRIBUIÇÃO GRATUITA – PROIBIDA A COMERCIALIZAÇÃO

CONCEITO, OBJETO, OBJETIVO, CAMPO DE ATUAÇÃO

INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública tem as suas normas gerais estabelecidas pela **Lei 4.320/64**, tendo por missão registrar todos os atos e fatos da gestão orçamentária, patrimonial e financeira das entidades públicas, de forma a produzir informações para tomada de decisões pela Administração e acompanhamento pelos órgãos de controle e outros setores da sociedade interessados, conforme podemos ver no seu art. 89: **A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.**

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 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.

CONCEITO

Para se conceituar bem a Contabilidade Pública é necessário conhecer todos os dispositivos legais pertinentes.

O principal normativo legal é a Lei 4.320/64. Essa lei estabelece muitos dos procedimentos e funções que são exercidas pela Contabilidade Pública. Não basta, conhecer os princípios e técnicas contábeis profundamente, faz-se mister também ter a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à administração pública. Os conceitos aqui formulados têm por base as normas legais existentes.

A **Contabilidade Pública** é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

As **funções da Contabilidade Pública** relacionadas acima podem ser confirmadas pelo artigo 78 do Decreto-Lei 200/67 que estabelece:

“O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização”.

Também é possível encontrar base legal para os procedimentos aplicados pela Contabilidade Pública na Lei n.4.320/64, que em seu artigo 90 determina:

“A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis”.

2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Pela leitura dos artigos 29 e 89, da Lei n. 4.320/64, pode-se entender que a contabilidade também é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária, de onde é possível se extrair os seguintes trechos importantes:

“Caberá aos órgãos de contabilidade... organizar demonstrações mensais da receita arrecadada... para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.”

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

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla:

- as operações de crédito;
- a dívida ativa;
- os créditos; e
- as obrigações

De conformidade com o **artigo 85 da Lei n. 4.320/64**, a contabilidade será organizada de modo a permitir:

- o acompanhamento da execução orçamentária,
- o conhecimento da composição **patrimonial**,
- a determinação dos custos dos serviços industriais, – o levantamento dos balanços gerais e
- a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

“A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (artigo 83 da Lei 4.320/64).

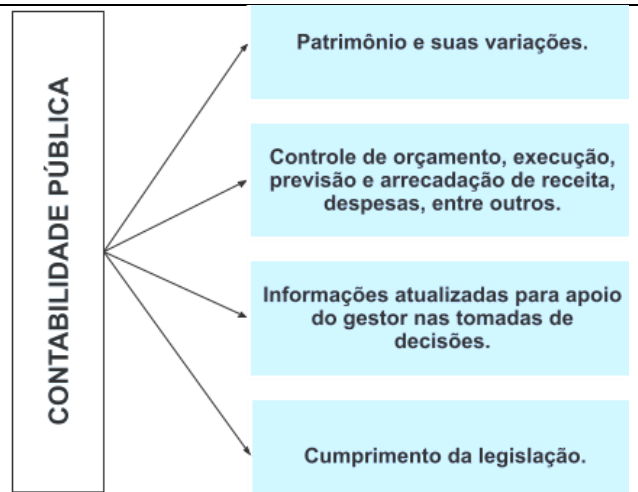
“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. (artigo 79 do Decreto-Lei 200/67).

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio das **Resoluções n. 1.128 a 1.137/ 2008**, a:

“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.”

A **Resolução CFC N. 1.128/2008**, que trata de conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, dispõe que seu objetivo 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”.



COMO FUNCIONA A CONTABILIDADE PÚBLICA?

O propósito da contabilidade pública é: gerenciar o patrimônio público através do registro de atos e fatos contábeis. Contudo, a principal diferença entre a contabilidade feita em empresas privadas e a feita em empresas públicas, é que nas públicas o objetivo é a melhoria da gestão, e não os lucros.

Aliás, a análise contábil propõe gerar relatórios que possibilitem a transparência e a prestação de contas à sociedade. Assim, mesmo havendo uma gestão de receitas e despesas, um dos princípios da contabilidade pública é atender às necessidades e aos interesses dos cidadãos.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC – TSP Estrutura Conceitual), os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) devem apurar:

- A eficácia do órgão público em servir à sociedade;
- A situação atual dos recursos destinados a gastos futuros e as restrições para a utilização desses recursos;
- As atualizações das cargas tributárias que possam recair sobre os contribuintes no futuro para efetuar o pagamento de serviços correntes,
- A melhora ou a piora do órgão na prestação de serviços se comparado a exercícios anteriores.

Nos pontos listados acima, é possível notar que a proteção do **orçamento público** é uma das prioridades da contabilidade pública, pois visa buscar sempre serviços de maior qualidade com os menores preços. Tudo isso com a finalidade de servir aos cidadãos da melhor forma, sem que os impostos precisem ser muito altos.

A Contabilidade Pública, seja Federal, Estadual ou Municipal, é baseada na lei 4.320 de 17 de março de 1964, que instituiu normas e regras gerais de direito financeiro, para a elaboração e controle de orçamentos públicos.

A mesma é uma área que permite manter o controle do patrimônio público. Ela diz respeito à administração direta e indireta, incluindo órgãos do governo, empresas públicas, sociedades de economia mista, agências regulamentadoras, autarquias e fundações.

A partir dessas informações, vejamos os **principais objetivos da contabilidade pública**:

- Cuidar do patrimônio e das suas variações;
- Controlar o orçamento e sua execução, como previsão e arrecadação de receita, fixação e execução da despesa, dentre outros;
- Registrar os fatos contábeis (modificativos, permutativos, mistos);

- Registrar os atos potenciais praticados pelo administrador, que podem alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio;
- Fornecer ao gestor informações atualizadas e exatas para subsidiar a tomada de decisões;
- Incentivar o cumprimento da legislação.

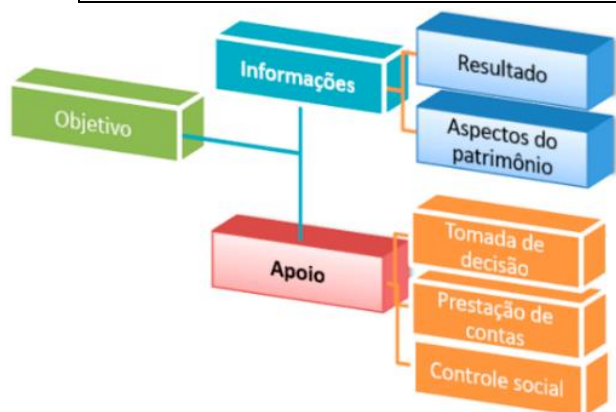
OBJETIVO DA CONTABILIDADE

Seus principais objetivos são:

- Registrar a previsão da receita e a fixação da despesa relativas ao Orçamento Aprovado para o exercício;
- Escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa;
- Confrontar a previsão das receitas com a realização das despesas;
- Controlar as operações de crédito, a dívida ativa, os créditos e as obrigações;
- Revelar as variações patrimoniais e mostrar 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.

DICA DE CONCURSO: É objetivo da contabilidade pública fornecer aos usuários informações a respeito dos resultados alcançados e dos 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. (ABIN/CESPE - Contador) Certo



OBJETO DA CONTABILIDADE

Ou seja, o **principal objeto da Contabilidade é o patrimônio**, assim entendido com um “conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros pertencentes a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza”.

EQUAÇÃO FUNDAMENTAL DA CONTABILIDADE

A **Equação Fundamental da Contabilidade** é o eixo estrutural da Ciência Contábil e tem o propósito de evidenciar, analisar e interpretar os fenômenos patrimoniais.

Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido

Bens + Direitos – Obrigações = Patrimônio Líquido

Ativo: conjunto de bens e direitos, também conhecido como Patrimônio Bruto.

Passivo: obrigações.

Patrimônio Líquido: diferença entre o ativo e o passivo, ou seja, valor que sobraria no caso de liquidação da entidade, após a realização de seus ativos e pagamento de todas as dívidas.

CAMPO DE APLICAÇÃO

É importante conhecer o “Campo de Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público” conforme estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor Público **NBCASP T 16.1. Campo de aplicação:** espaço de atuação do profissional de contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

a) entidades do setor público; e

b) ou de entidades que recebem, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas (MCASP, 2013). Demonstra a doutrina o campo de aplicação de atuação da Contabilidade Aplicada ao setor Público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, art. 50 contempla mais entidades no seu arcabouço contábil. (...) além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: **III- as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.**

Entende por empresa estatal dependente a empresa controlada pelo ente público, ou seja, mais de 50% do capital social pertencente ao ente. Há exemplo de empresas estatais dependentes: CONAB, EMBRAPA, RADIOBRÁS entre outras.

De acordo a legislação, o campo de aplicação será para as seguintes entidades: União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias, Fundações Públicas e Empresas Estatais Dependentes, os serviços autônomos e os conselhos profissionais exceto a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) serão **de forma integral**. Para as demais entidades do setor público, será de **forma parcial**.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública limita-se aos órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social dos governos federal, estadual e municipal. O que nos permite concluir que todas as empresas e entidades públicas que não estão contempladas no orçamento de investimentos, estão no campo de aplicação da Contabilidade Pública.

LEGISLAÇÃO APLICADA À CONTABILIDADE PÚBLICA

No Brasil, atualmente, a legislação aplicável é a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, inclusive das autarquias e demais entidades da administração indireta.

4 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

No entanto, no texto da Constituição Federal de 1988 verificam-se conteúdos de normas contábeis que devem ser observados pela Contabilidade Pública, como, por exemplo, os dispositivos contidos nos arts. n. 165, 167, 194 a 212, entre outros, ainda, algumas Emendas Constitucionais tais como E.C. 14/96, 25/00, 29/00.

No caso específico de Minas Gerais, também a Constituição Estadual contém dispositivos que devem ser observados, como, por exemplo, os arts. n. 153 a 164 e as disposições das Leis Complementares n. 27, 29 e 33, esta última, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado, modificada pela Lei Complementar n. 57.

Temos, ainda, a Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, além das normas de gestão fiscal responsável, aquelas destinadas à sua consecução que deverão ser observadas pela Contabilidade Pública. Neste particular, a Contabilidade Pública deverá demonstrar a chamada gestão fiscal, constante do Anexo de Política Fiscal, Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal, além das demais demonstrações contábeis, através do Balanço Patrimonial, e os quadros da dívida flutuante, dívida fundada interna e externa, variações patrimoniais, Balanço Orçamentário, composto ainda do balancete da receita e da despesa; Balanço Financeiro, acompanhado dos respectivos comparativos.

A Contabilidade Pública deverá elaborar o relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição, abrangendo todos os Poderes e o Ministério Público, cuja publicação se dará até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. O mencionado relatório é composto de:

I - **balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:**

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

II - **demonstrativos da execução das:**

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
- c) despesas, por função e subfunção.

Quanto à identificação da Receita e da Despesa na Lei Orçamentária Anual, nos Balanços Anuais, no Relatório de Gestão Fiscal e Resumido da Execução Orçamentária, deverão ser observadas as codificações constantes das legislações complementares, compostas das seguintes portarias editadas pelo Governo Federal, a saber: Portaria Interministerial 163/01, co-editada pelo Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e o Secretário de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, de 04 de maio de 2001, publicada no Diário Oficial da União n. 87-E, de 07/05/01, Seção 1, páginas 15 a 20, dispondo sobre a consolidação das contas públicas; Portarias 42/99; 180/01; 211/01; 212/01; 325/01; 326/01; 327/01; 328/01; 339/01; 519/01; 559/01; 560/01;

589/01; 211/02; 300/02; 447/02; 448/02, editadas pelo Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Devem ser consideradas, ainda, as **Resoluções do Senado n. 40 e 43¹**, dispondo sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária e as operações de crédito interno e externo dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, respectivamente.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Para regularizar as atividades, existem normas contábeis específicas para o setor público, que são as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), mais especificamente a NBC T 16.

Essa norma estabelece o **conceito**, o **objeto** e o **campo de aplicação** da contabilidade do setor público, elencando as especificações da seguinte maneira:

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 – Controle Interno;
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Um resumo das NBC Aplicada ao Setor Público:

- NBC T 16.1: a contabilidade pública **deixou de focar no orçamento** e passou a se preocupar com o **patrimônio**. Além disso, esta norma determinou que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público engloba todas as entidades públicas, de direito privado ou pessoas físicas, que guardem, gerenciem, recebam, movimentem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, bem como as que recebem benefícios, incentivo fiscal ou crédito de órgão público.
- NBC T 16.2: o patrimônio público passou a ser classificado em três grupos — ativo, passivo e líquido — podendo também ser dividido em circulante e não-circulante. Dentre as **normas de contabilidade**, esta também diz respeito aos sistemas contábeis, que têm “por objetivo orientar e suprir o processo de decisão, prestação de contas e a instrumentalização do controle social”. Os subsistemas são: o orçamentário, de custos e de compensação.
- NBC T 16.3: define a avaliação de desempenho, planejamento e plano hierarquicamente interligado. Segundo o CFC, a CASP deve possibilitar a integração de planos hierarquicamente interligados, comparando as metas programadas às realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas. Com isso, fica evidente a necessidade de

¹ publicadas no DOU de 21 de dezembro de 2001, republicadas no DOU de 10 de abril de 2002

acompanhamento orçamentário, prestação de contas e transparência.

- NBC T 16.4: estabelecer os conceitos, a natureza e as tipicidades das transações do setor público. O principal destaque desta norma é em relação à natureza das transações na área pública, que podem ser classificadas entre econômico-financeira e administrativa.
- NBC T 16.5: a partir desta norma, fica estabelecido que as entidades públicas devem **manter procedimentos uniformes de registros contábeis**, seja por processo manual, mecanizado ou **eletrônico**, com rigor na ordem cronológica e no suporte às informações. Uma forma de fazê-lo de forma eficiente é adotar um sistema de gestão pública em nuvem. Dessa forma, é possível integrar os diferentes setores fiscais e reportar as informações de forma ainda mais ágil.
- NBC T 16.6: mostra quais as demonstrações contábeis devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades pertencentes ao setor público. Em geral, essas informações são divulgadas em ambientes como o [Portal da Transparência](#).
- NBC T 16.7: estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para a demonstração das consolidações contábeis no setor público. Isto é feito pela soma de saldo ou grupos de contas, excluindo as transações entre entidades integrantes da consolidação, para formar uma unidade contábil consolidada.
- NBC T 16.8: trata do controle interno das contas públicas, sendo a base para o sistema de informação contábil.
- NBC T 16.9: regula a depreciação, amortização e exaustão de recursos, determinando os critérios para registrá-las — mensalmente até o momento que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual.
- NBC T 16.10: trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio de entidades do setor público.
- NBC T 16.11: esta norma diz respeito especificamente ao Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), focado em registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços fornecidos pela entidade pública à sociedade.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS À CONTABILIDADE PÚBLICA

a) Das características da informação contábil/evidenciação

As informações contidas nas Demonstrações Contábeis e outras peças destinadas ao usuário da contabilidade devem ter, entre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

A informação, para ser considerada útil, deverá levar ao usuário confiança, no sentido de que ele consiga sustentar suas tomadas de decisões e fazer suas escolhas.

De conformidade com o International Accounting Standards Committee (IASC), as *características qualitativas são atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários*. Hierarquicamente, segundo o IASC, tais características assumem as seguintes posições: *compreensibilidade, relevância, confiabilidade, comparabilidade, oportunidade, custos x benefícios*. Já para o Financial Accounting Statements Board (FASB), as

características qualitativas são *atributos de informações contábeis que tendem a ampliar sua utilidade*, cuja hierarquia é apresentada da seguinte forma: relevância, confiabilidade, comparabilidade, custos x benefícios, materialidade.

A compreensibilidade informativa dos dados contábeis deverá ser entendida pelos usuários que ele tem como meta. Os relatórios contábeis devem fornecer informações que possam ser utilizadas por quem seja profissional ou não, quando for buscá-las. Toda informação relevante deverá ser parte do relatório do controle interno.

A relevância das informações contábeis é considerada quando tem capacidade de poder influir nas decisões econômicas dos usuários. A informação precisa estar relacionada com a decisão a ser tomada. A contabilidade precisa informar todos os valores relacionados com a gestão fiscal, com as variações patrimoniais, com os gastos com pessoal, com a saúde, com a educação.

A oportunidade da informação contábil é essencial para fins do processo de tomada de decisão.

Uma informação poderá ser considerada confiável a partir do momento em que se torna livre de erros e fraudes e de tendenciosidade, passando a representar a fidedignidade daquilo a que ela se propôs representar.

A comparabilidade constitui a capacidade que a informação contábil possui de fornecer aos usuários subsídios de identificação das similaridades ou das diferenças entre os dados registrados e, ainda, de um ente em relação a outro.

Nota-se que a Lei Complementar n. 101/00, para fins de comparabilidade, exige que, no prazo previsto no art. 80, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em *metas bimestrais de arrecadação*, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa (art. 13).

Também quanto às previsões de receita, a Contabilidade Pública deverá observar as *normas técnicas e legais*, considerando os efeitos das alterações na legislação, da *variação do índice de preços*, do *crescimento econômico* ou de qualquer outro fator relevante, devendo ser acompanhadas de demonstrativo de sua *evolução nos últimos três anos*, da *projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem*, e da *metodologia de cálculo e premissas utilizadas* (art. 12 da Lei n. 101/00).

As informações da composição patrimonial da Administração Pública e suas atividades deverão ser informadas com clareza e transparência, demonstrando a perseguição de seus objetivos (arts. 63, 83 e 89 da Lei Federal n. 4.320/64 e arts. 1º § 1º; 9º, 48 e 50 da Lei Complementar Federal n. 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal).

Os benefícios que decorrem de uma informação contábil devem superar todos os custos de sua produção. A informação fornecida pelos relatórios contábeis pode envolver custos, mas é essencial para o usuário. Neste particular, é oportuno observar que o texto constitucional exige obediência, por parte da Administração Pública, do princípio da publicidade.

Verifica-se, desta forma, a necessidade de cumprimento, por parte da Contabilidade Pública, de que as suas informações possuam as características da *compreensibilidade*, *relevância*, *confiabilidade* e *comparabilidade*, determinadas pelas normas brasileiras de contabilidade e norteadas pelas

6 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

estruturas conceituais nos meios contábeis, dadas por organismos internacionais.

b) Do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis – qualificação e quantificação dos bens patrimoniais

Os conceitos e regras sobre o conteúdo, a estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral devem ser respeitados no sentido de tornar capaz aos usuários um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações dos recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

Os componentes do patrimônio da entidade deverão ser diferenciados, quantitativa e qualitativamente, sendo suscetíveis de expressão, em termos físicos e monetários, art. 50, § 3.º da LRF; arts. 94 a 100 da Lei n. 4.320/64. Quanto ao conceito, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, incluindo a qualificação e quantificação dos bens patrimoniais em suas respectivas contas, deve ser observado o disposto no art. 105, e seus parágrafos, da citada Lei n. 4.320/64.

c) Da conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis – expressão monetária

A conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis trata dos critérios a serem adotados para refletir, em moeda corrente nacional, as transações realizadas no exterior ou em outra moeda.

O patrimônio e as operações da entidade devem ser expressos na moeda em vigor no País, convertendo-se nestas as transações realizadas noutras moedas, art. 106, § 1º, da Lei Federal n. 4.320/64; art. 42, § 2º, da Lei Federal n. 8.666/93.

d) Da escrituração contábil

• Formalidade da escrituração contábil

Os atos e fatos administrativos devem estar consubstanciados em registros apropriados. Qualquer que seja o processo adotado para tais registros devem ser sempre preservados os elementos de comprovação necessária à verificação, não só quanto à precisão como à perfeita compreensão das demonstrações contábeis (arts. 83 e 89 da Lei Federal n. 4.320/64). Assim é que, por exemplo, mesmo para cada empenho, será extraído um documento denominado *nota de empenho*, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61 da Lei n. 4.320/64 combinado com o art. 62, parágrafos e respectivos incisos, da Lei n. 8.666/93, com as alterações da Lei n. 8.883/93).

Os planos de contas contábeis deverão guardar consonância com o disposto no art. 105, e seus parágrafos, da mencionada Lei n. 4.320/64.

• Terminologia contábil

Os termos utilizados nos registros e nas demonstrações contábeis consequentes devem expressar, tanto quanto possível, o verdadeiro significado das transações ocorridas, preservando-se expressões do idioma nacional (art. 106, § 1º, da Lei n. 4.320/64).

• Da equidade contábil

No registro contábil da transação, o seu efeito deve se sobrepor a quaisquer interesses conflitantes.

A *liquidação da despesa*, segundo o art. 63 da Lei n. 4.320/64, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por fim apurar:

- a origem e o objeto do que se deve pagar;
- a importância exata a pagar;
- a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa, por fornecimentos feitos ou serviços prestados, terá por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

• Da temporalidade dos documentos – periodicidade

Os exercícios contábeis deverão ser de igual duração, o que permitirá a sua comparabilidade, a avaliação de eficiência e eficácia da gestão. Neste particular, deve-se observar que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, nos termos do art. 34 da Lei n. 4.320/64 e art. 57 da Lei Federal n. 8.666/93. Embora os elementos utilizáveis para fins de cálculo da receita corrente líquida possam pertencer a exercícios financeiros diferentes, uma vez que considera o somatório de receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, mesmo assim a temporalidade dos documentos e sua periodicidade são preservadas. Trata-se de metodologias de cálculos da receita corrente líquida para fins de apuração do cumprimento da responsabilidade na gestão fiscal, previsto no inc. IV do art. 2º e, principalmente, no art. 19, entre outros, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

• Do balancete e da uniformidade

Os critérios aplicados no período, nos registros contábeis e nos levantamentos deles decorrentes devem ser mantidos nos períodos subsequentes. Contudo, em certas circunstâncias, havendo mudanças de critérios, o seu efeito nas demonstrações contábeis deve ser divulgado.

As Portarias n. 559 e 560, de 14 de dezembro de 2001, editadas pelo Ministério da Fazenda, através da Secretaria do Tesouro Nacional, instituíram o *Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal* e *Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária*, respectivamente, para fins de uniformidade e consolidação das contas públicas. Por outro lado, a Portaria n. 589, de 27 de dezembro de 2001, estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas dependentes nas contas públicas, visando também a sua uniformidade.

• Das contas de compensação – atos e fatos aleatórios

Fixa a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio da entidade. Os direitos e obrigações da entidade, de natureza aleatória, devem ser registrados e divulgados nas demonstrações contábeis.

e) Da divulgação das demonstrações contábeis

Trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

As demonstrações contábeis devem revelar a quem de direito todos os fatos que possam influir, significativamente, na sua interpretação (arts. 9º, § 4º, 13, 48 e 51 da LRF; arts. 83 e 89 da Lei Federal n. 4.320/64).

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas previstas de cada quadrimestre, em audiência pública (art. 9º, § 4º). Considera que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Essa transparência deverá ser assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (art. 48, caput e parágrafo único).

O Tribunal de Contas de Minas Gerais editou orientações para que os Municípios possam cumprir as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme Instrução Normativa n. 03/2001, de 26 de setembro de 2001, dispondo sobre a remessa dos Relatórios de Gestão Fiscal - RGF e Resumido da Execução Orçamentária - RREO e do Comparativo das Metas Bimestrais de Arrecadação, previstos na Lei Complementar n. 101/00, via Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo - SIACE/LRF.

f) Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

As Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades vinculadas por interesses comuns, em que uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

As entidades dependentes, por participação de capital, deverão ter suas demonstrações contábeis integradas, o que originará uma nova demonstração (arts. 107, 108, 109 e 111 da Lei Federal n. 4.320/64; art. 51 da Lei Complementar Federal n. 101/00). Determina a LRF, ainda, que no cálculo da *receita corrente líquida* sejam excluídas as duplicidades (art. 2º, § 3º) e, no caso da *despesa*, quando da *consolidação das contas*, nas demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais (art. 50, § 1º).

AS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E AS INSERÇÕES CONSTANTES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

De conformidade com o art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, além de obedecer às demais normas de Contabilidade Pública⁴⁵, a escrituração das contas públicas observará, ainda, as seguintes:

- 1 - a disponibilidade de caixa⁴⁶ constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
- 2 - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;
- 3 - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da

administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

- 4 - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
- 5 - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar⁴⁸ e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;
- 6 - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais, conforme § 1º do citado art. 50 da LRF; portaria interministerial n. 163/00 da STN MP/MF.

A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme o § 3º do art. 50 da LRF.

A consolidação das contas nacionais, conforme o disposto no art. 51 da LRF, e por esfera de governo, relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público, deverão ser efetivadas através da União, devendo, para este caso, os Estados e os Municípios encaminharem suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I – Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são regulados pela Resolução CFC n.º 750/93 e seu apêndice – Resolução CFC nº 774/94 e constituem a base do estudo contábil e devem ser aplicados em todos os ramos da Contabilidade.

a) Da entidade

Segundo o art. 4º da Resolução n. 750/93, a contabilidade deve reconhecer o patrimônio da entidade como objeto da contabilidade e na autonomia patrimonial da administração; não se confunde, em momento algum, com o dos administradores públicos.

b) Da continuidade

Pela redação do art. 5º da Resolução n. 750/93 do CFC, a vida da entidade é continuada; como as demonstrações contábeis são estáticas, não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subsequentes. Ocorrendo a descontinuidade, o fato deve ser divulgado (art. 34 da Lei Federal n. 4.320/64).

c) Da oportunidade

Por força do disposto no art. 6º da Resolução CFC 750/93, o princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. As mudanças nos ativos, passivos e na expressão contábil do patrimônio líquido devem reconhecer-se formalmente nos registros contábeis logo que ocorrerem, ainda que os seus valores sejam razoavelmente estimados e as provas

8 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

documentais posteriormente complementadas. Assim, os fatos deverão ser registrados integralmente no momento certo, a fim de refletir com precisão as mudanças na estrutura patrimonial da administração.

d) Do registro pelo valor original

Conforme disposto no art. 7.º da Resolução CFC 750/93, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais com o mundo exterior, expressos em valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

As transações da administração deverão ser registradas com o valor da data de sua realização. A Lei Federal n. 4.320/64 em seu art. 106 define os critérios a serem adotados para a avaliação dos elementos patrimoniais.

e) Da atualização monetária

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional³¹ devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais, conforme o art. 8º da Resolução CFC 750/93.

A perda do valor aquisitivo da moeda deve ser reconhecida em valores que integram as demonstrações contábeis (arts. 104, 106 e seu § 3º da Lei Federal n. 4.320/64; art. 40, incs. XI, XIV, c da Lei Federal n. 8.666/93.)

Segundo o § 3.º do art. 5.º da LRF,

a atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previstos na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

f) Da competência

Segundo a Resolução CFC 750/93, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado primário em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem.

Na Contabilidade Pública pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

As despesas devem ser reconhecidas, independentemente do seu pagamento, e as receitas somente quando de sua realização (arts. 34, 35 e 36, Lei Federal n. 4.320/64; art. 50, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

O exercício financeiro é o espaço de tempo destinado à execução do orçamento e durante o qual se verificam as operações de ordem financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial. Atualmente o nosso regime administrativo contempla o exercício financeiro coincidente com o ano civil, começando em 1.º de janeiro e encerrando em 31 de dezembro de cada ano. No entanto, no Brasil já foi adotado o período adicional ao ano financeiro³², e empregado na liquidação e encerramento das operações do exercício, tendo sido extinto pela Lei n. 869, de 16 de outubro de 1949.

g) Da prudência

O princípio da prudência, por força do art. 10 da Resolução CFC 750/93, determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e o de maior para os

do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

O critério do menor preço para itens do ativo e da receita e o de maior valor para os itens de passivo e da despesa, com os efeitos correspondentes no patrimônio líquido, serão adotados para registro, diante de opções, na escolha de valores. Segundo o § 5º do art. 5º da LRF,

a lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

Conforme o disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal,

é vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Na determinação de citadas disponibilidades, é exigência, ainda, que se leve em conta os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Podemos citar, ainda, a vedação de realização de despesa sem prévio empenho, contida no art. 60 da Lei n. 4.320/64.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho na despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

DOS BALANÇOS

Em função de algumas particularidades legais, a Contabilidade Pública, ainda obedece a outras exigências, como os ditames dos **Princípios Orçamentários** e, ainda, as que podemos ver no capítulo IV da Lei 4.320/64, ao obrigar a elaboração de certas demonstrações contábeis.

Balanço Orçamentário: que demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (art.102);

Balanço Financeiro: que demonstrará os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária conjugados com as disponibilidades no início e no final do exercício (art. 103);

Demonstração das Variações Patrimoniais: que evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, indicando o resultado patrimonial do exercício (art.104);

Balanço Patrimonial: que demonstrará o ativo e passivo financeiro e permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação (art.105).

De acordo com o art. 85 da Lei nº 4.320/64, os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

SISTEMAS DE CONTAS

Para atender aos comandos mandatórios da Lei, os lançamentos na Contabilidade Pública são efetuados em quatro **Sistemas de Contas**:

Sistema Orçamentário: O sistema de contas orçamentário registra a receita prevista e as autorizações legais da despesa constantes da Lei Orçamentária Anual e dos créditos adicionais, demonstrando a despesa fixada e a realizada no exercício, comparando, ainda, a receita prevista com a arrecadada.

Sistema Financeiro: Nesse sistema são registrados a arrecadação da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extra-orçamentária. Ao contrário do sistema anterior, que só registra as entradas e saídas orçamentárias, neste sistema, devem ser registrada toda a movimentação de numerário.

Sistema Patrimonial: No Sistema Patrimonial são registrados os bens patrimoniais do Estado, os créditos e os débitos suscetíveis de serem classificados como permanentes ou que sejam resultado do movimento financeiro, as variações patrimoniais provocadas pela execução do orçamento ou que tenham outras origens e o resultado econômico do exercício.

Sistema de Compensação: No Sistema de Compensação são efetuados os registros dos valores que direta ou indiretamente possam vir a afetar o patrimônio. No Sistema de Compensação serão registrados, entre outros, as responsabilidades contratuais do Estado e os bens e valores em poder de terceiros. São registrados para fins de controle, inclusive, os atos que não afetam ao Patrimônio de imediato, mas que poderão vir afetá-lo, tais como os convênios, contratos, acordos, cauções em títulos, garantias, bens e valores sob responsabilidade.

RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA

Receita

É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do **artigo 35 da Lei nº 4.320/1964**, de que na **área pública o regime contábil é um regime misto**, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, **aplica-se o princípio da competência em sua integralidade**, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

Na verdade, o artigo 35 refere-se ao **regime orçamentário e não ao regime contábil**, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual determina-se que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“Título IX – Da Contabilidade

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à **execução orçamentária**, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à **administração financeira e patrimonial**, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

A contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da **composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros**.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no **Patrimônio**, deve haver o **registro da receita em função do fato gerador**, observando-se os **Princípios da Competência e da Oportunidade**.

O reconhecimento da receita, sob o enfoque patrimonial, apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador.

Para a receita tributária pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o reconhecimento, pois nesse estágio da execução da receita orçamentária é que:

- Verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- Determina-se a matéria tributável;
- Calcula-se o montante do tributo devido;
- Identifica-se o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

Despesa

Da mesma forma, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determina que as **variações patrimoniais** devam ser evidenciadas, sejam elas **independentes ou resultantes da execução orçamentária**, conforme já estudado na execução da Receita.

10 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Observa-se na leitura dos referidos artigos que, além do registro dos fatos ligados à **execução orçamentária**, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à **execução financeira e patrimonial**, exigindo que os **fatos modificativos sejam levados à conta de resultado** e que as informações contábeis permitam o conhecimento da **composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros** de determinado exercício.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o **registro da despesa em função do fato gerador**, observando os **Princípios da Competência e da Oportunidade**, mas em alguns casos, como no registro de **despesas antecipadas**, deve haver o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. Porém, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

RECAPITULANDO OS PRINCIPAIS PONTOS SOBRE A CASP

- **Qual o objetivo da contabilidade pública?** Fornecer informações aos gestores, órgãos públicos e instituições governamentais, para tomadas de decisões, cumprimento da legislação e informações de interesse.
- **O que trata o manual de contabilidade aplicado ao setor público?** Conhecido como MCASP, é o “guia” da contabilidade pública. Nele constam procedimento, planos de contas e demonstrações contábeis que se aplicam ao setor.
- **Qual é o campo de atuação da contabilidade pública?** O campo de atuação da CASP são as pessoas jurídicas de direito público, ou seja: o Governo federal (União); os estados, municípios e o Distrito Federal, junto com suas autarquias, empresas e públicas e fundações públicas.
- **Qual a diferença entre a contabilidade privada(societária) e a pública?** Basicamente é que a **societária** foca no patrimônio e lucro, enquanto que a **pública** trabalha em cima do patrimônio e avaliações e seu foco é a gestão.

QUESTÕES DE CONCURSOS

01. (AMEOSC - 2022 - Prefeitura de Guaraciaba - SC - Assistente Técnico Contábil) Em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em que pese suas conceituações, é CORRETO afirmar que para efeitos da referida Norma, todos os esforços para movimentar e gerir recursos e patrimônio destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social, para efeitos da referida norma, é entendido como:
- A Patrimônio Público.
B Projetos e ações de fins ideais.
C Entidade do Setor Público.
D Campo de aplicação.
02. (CPCON - 2021 - Prefeitura de Sousa - PB - Assistente Administrativo) A contabilidade pública e a contabilidade privada apresentam algumas particularidades que as distinguem. Assinale a

alternativa que apresenta características exclusivas da contabilidade pública.

- A O objetivo da contabilidade pública é fornecer informações contábeis sobre o patrimônio privado.
B Pode controlar os atos administrativos e deve controlar os fatos administrativos.
C A obrigatoriedade do registro dos atos e dos fatos administrativos pela contabilidade privada está ligada ao conceito de accountability.
D O objeto da contabilidade privada é o patrimônio público.
E Deve controlar os atos e fatos administrativos.

03. (COTEC - 2021 - Prefeitura de São João da Ponte - MG - Contador) Considerando os fundamentos da Contabilidade Pública, julgue as afirmativas e marque V para as verdadeiras e F para as falsas.

- () Sob o enfoque patrimonial, a contabilidade pública adota o regime misto para contabilização de receitas e despesas.
() Entre as características qualitativas da informação contábil, figuram a consistência e a comparabilidade, termos sinônimos que representam o uso de políticas e a base de elaboração das demonstrações contábeis uniformes.
() O patrimônio cultural é um exemplo de bem que não se enquadra na definição de ativo.
() A elaboração e a divulgação da informação contábil no setor público devem ser direcionadas para atender às regras de classificação de sigilo e às políticas de governo.
() As empresas estatais independentes são entidades do setor público, obrigadas às Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
() A contabilização sob o enfoque orçamentário deve obedecer ao mesmo regime contábil aplicado aos fatos que alteram o patrimônio das entidades públicas.

Marque a alternativa que contém a sequência CORRETA, considerando as afirmativas de cima para baixo.

- A V; F; F; F; F; V.
B F; F; F; F; F; F.
C F; V; V; F; V; F.
D V; V; V; V; F; F.
E V; F; V; F; V; F.

04. (VUNESP - 2020 - Prefeitura de Ilhabela - SP - Técnico de Contabilidade) A consolidação nacional é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e abrange todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS), como, por exemplo:

- A a administração pública indireta, incluindo fundos, autarquias, fundações e conselhos de classe.
B a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.
C a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes e independentes.
D os entes (Executivo, Legislativo e Judiciário).
E os poderes de governo (União, estados, Distrito Federal e municípios).

05. (AMEOSC - 2022 - Prefeitura de Guaraciaba - SC - Assistente Técnico Contábil) Em conformidade com as

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em que pese suas conceituações, é CORRETO afirmar que para efeitos da referida Norma, todos os esforços para movimentar e gerir recursos e patrimônio destinados a resolver problemas ou criar condições de promoção social, para efeitos da referida norma, é entendido como:

- A Patrimônio Público.
- B Projetos e ações de fins ideais.
- C Entidade do Setor Público.
- D Campo de aplicação.

Gabarito: 01/B; 02/E; 03/B; 04/B; 05/B

SISTEMAS DE CONTAS.

Disciplinadas nos artigos **83 a 100 da Lei nº 4.320/64**, a denominação de sistemas de contas, utilizada na Contabilidade Aplicada ao Setor Público até 2008, e atualmente como subsistemas de contas, de acordo com a Resolução CFC no 1.129/08 e alterada pela Resolução nº 1.268/09, bem como com o [Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público](#), atualmente em sua 9ª edição/2021.

SISTEMAS CONTÁBEIS

Os lançamentos na Contabilidade Pública são efetuados em **quatro grandes sistemas independentes de contas**, com o intuito de facilitar a elaboração dos demonstrativos exigidos pela lei. Na escrituração das contas é registrado o sistema de contas, ficando proibido o relacionamento entre contas de sistemas diferentes.

São 4 (quatro) os sistemas de contas atualmente existentes no plano de contas e estão intrinsecamente relacionados com os balanços a serem gerados pela contabilidade:

- Sistema Orçamentário
- Sistema Financeiro
- Sistema Patrimonial
- Sistema de Compensação

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

Permite o **registro e o acompanhamento do orçamento** após aprovada a Lei Orçamentária Anual. Assim, o sistema orçamentário é aquele que permite **controlar os atos de natureza orçamentária**, bem como os fatos deles decorrentes:

- [Previsão da Receita](#)
- [Fixação da Despesa](#)
- Movimentação de Crédito (Interna = Provisão) e (Externa = Destaque)
- Atos de Natureza Orçamentária
- Liquidação e Pagamento da Despesa e Fatos dele Decorrentes
- Arrecadação da Receita
- Créditos adicionais abertos;
- Descentralização de créditos; e
- Empenho de despesa.

SISTEMA FINANCEIRO

São efetuados registros de pagamentos e recebimentos orçamentários e extraorçamentários, as

principais contas desse sistema são as representativas do fluxo de caixa ou extra caixa, que por sua vez são contrapartidas do disponível (aumento ou diminuição).

Como exemplos temos as contas caixa, banco, conta movimento, aplicações financeiras, receitas, interferências ativas e passivas, despesas, fornecedores, restos a pagar, pessoal a pagar, depósito de terceiros, etc.

SISTEMA PATRIMONIAL

Registra os fatos não financeiros ou extra-caixa, tais como: bens móveis, bens imóveis, estoques, operações de crédito, inscrição e baixa da dívida ativa, direitos (não financeiros), obrigações, mutações ativas e passivas, acréscimos e decréscimos patrimoniais, transferências de bens e valores.

SISTEMA DE COMPENSAÇÃO

É representado nos atos praticados pelos administradores, cujas contas têm função de controle, não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão afetá-lo futuramente.

Toda conta do ativo compensado terá uma correspondente no passivo compensado, dessa forma as mesmas deverão apresentar saldos iguais.

É importante esclarecer que os lançamentos contábeis são registrados fechados em cada sistema, ou seja, quando se debita uma conta de determinado sistema, também se credita uma outra pertencente àquele mesmo sistema.

Através da contabilização de alguns atos e fatos administrativos que ocorrem normalmente na Contabilidade Pública, e que se deve praticar com certa regularidade, é possível verificar os reflexos que esses lançamentos provocam nos Balanços e nas Demonstrações Contábeis.

LEI Nº 4.320/64

Da Contabilidade

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

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

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

12 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

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

CAPÍTULO II

Da Contabilidade Orçamentária e Financeira

Art. 90 A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II - os serviços da dívida a pagar;

III - os depósitos;

IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

CAPÍTULO III

Da Contabilidade Patrimonial e Industrial

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 98. A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos. ([Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964](#))

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

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

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.129 DE 21.11.2008

D.O.U.: 25.11.2008

Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Ata CFC nº 919.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente do Conselho

ANEXO

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.2 - PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis. (**Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13**)

Conversibilidade: a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Exigibilidade: a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Unidade Contábil: a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

PATRIMÔNIO PÚBLICO

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

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

4. O patrimônio público é estruturado em três grupos:

- Ativo - compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro.
- Passivo - compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.
- Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)

5. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

6. Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- estarem disponíveis para realização imediata;
- tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

7. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

8. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- ~~corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.~~ (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- sejam pagos durante o ciclo operacional normal da entidade; (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(d) sejam mantidos essencialmente para fins de negociação. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

9. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

SISTEMA CONTÁBIL

10. 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.

ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

11. 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.

12. 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;~~ (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.268/09)
- 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 n.º 1.268/09)
- Custos - registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- 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.

13. 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 das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- avaliação dos riscos e das contingências; (e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

QUESTÕES DE CONCURSOS

01. (Anal.Cont.Ext.FCC/2012) Disciplinadas nos artigos 83 a 100 da Lei n.º 4.320/64, a denominação de sistemas

14 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

de contas, utilizada na Contabilidade Aplicada ao Setor Público até 2008, e atualmente como subsistemas de contas, de acordo com a Resolução CFC no 1.129/08 e alterada pela Resolução nº 1.268/09, bem como com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Portaria STN no 467/09, o subsistema que registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, que subsidia a administração com informações como: Fluxo de caixa, Resultado primário e Receita corrente líquida, corresponde ao subsistema de

- a) Informações Orçamentárias.
- b) Informações Financeiras.
- c) Informações Patrimoniais.
- d) Custos.
- e) Compensação.

02. (SEFAZ/RS -Auditor do Estado – CESPE/2018) As contas que devem ser controladas pelo subsistema financeiro incluem a conta de

- A.restos a pagar.
- B.bens imóveis.
- C.provisão para contingências.
- D.dívida fundada.
- E.empréstimos a receber.

03. (SEFAZ/RS -Auditor do Estado – CESPE/2018) Se a dívida fundada de determinado órgão sofrer elevação em decorrência de atualização cambial, então o registro dessa ocorrência deverá ser feito mediante débito na conta de

- A.decrécimos patrimoniais — atualização da dívida.
- B.provisão para perdas na dívida passiva.
- C.interferência passiva extraorçamentária.
- D.passivo compensado — valores e títulos.
- E.passivo exigível a longo prazo — dívida fundada.

04. (MPE/MS - Técnico - Área Contabilidade – FGV/2013) O sistema contábil está estruturado em subsistemas de informações. O registro, o processamento e a evidência dos fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas caracterizam o subsistema

- A.orçamentário.
- B.patrimonial.
- C.financieiro.
- D.custos.
- E.compensação.

Gabarito: 01/C; 02/A; 03/A; 04/B

1 NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO. 1.1 RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO (RCPG): OBJETIVOS E USUÁRIOS; PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIZAÇÃO (ACCOUNTABILITY) E TOMADA DE DECISÃO; A CONTINUIDADE DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO; SITUAÇÃO PATRIMONIAL, DESEMPENHO E FLUXOS DE CAIXA; REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA. 1.2 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO: CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS FUNDAMENTAIS; CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE MELHORIA. 1.3 CARACTERÍSTICAS DA ENTIDADE QUE REPORTA A INFORMAÇÃO CONTÁBIL. 1.4 ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: PROPÓSITO E DEFINIÇÕES DE ATIVOS E PASSIVOS, RECEITAS E DESPESAS; SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO. 1.5 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: EVIDENCIAÇÃO, RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO; BASES DE MENSURAÇÃO PARA ATIVOS E PASSIVO.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016

Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com o Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public*

Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac):

NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

PREFÁCIO

Introdução

1. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs).

2. O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de 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) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

3. Os governos geralmente têm amplos poderes, incluindo a capacidade de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais e alterar esses requisitos. Globalmente, o setor público varia consideravelmente em suas disposições constitucionais e em suas metodologias de funcionamento. No entanto, a governança no setor público, geralmente, envolve a realização de prestação de contas do Poder Executivo para o Poder Legislativo.

4. As seções a seguir destacam as características do setor público selecionadas para serem incluídas no desenvolvimento desta estrutura conceitual.

Volume e significância das transações sem contraprestação

5. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual. Tais transações são comuns no setor público. A quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, normalmente, não são diretamente proporcionais ao volume de tributos cobrados. O indivíduo ou o grupo pode ter que pagar tarifa ou taxa adicional e/ou pode estar sujeito a cobranças específicas para ter acesso a determinados serviços. No entanto, essas operações são,

geralmente, transações sem contraprestação, porque o valor dos benefícios que indivíduo ou grupo de indivíduos pode obter não será aproximadamente igual ao valor de quaisquer cobranças pagas por eles. A natureza das transações sem contraprestação pode impactar a forma pela qual elas são reconhecidas, mensuradas e evidenciadas, no sentido de dar suporte às avaliações por parte dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos.

6. A tributação é uma transação que ocorre por força de lei e, portanto, uma transação sem contraprestação entre entidades (ou indivíduos) e o governo. A distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo não é uniforme e depende da relação entre as competências tributárias do governo federal, dos demais entes federativos e de outras entidades do setor público. As entidades internacionais do setor público são financiadas principalmente por meio de transferências oriundas dos governos. Tal financiamento pode ser regido por tratados e convenções e pode também ser voluntário.

7. Os governos e outras entidades do setor público são responsabilizáveis perante os provedores de recursos, especialmente àqueles que proveem esses recursos por meio do pagamento de obrigações tributárias e de outras obrigações da mesma natureza. O objetivo da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) relacionado com a elaboração e divulgação dos RCPGs consta no Capítulo 2, intitulado Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

Importância do orçamento público

8. O governo e outras entidades do setor público elaboram orçamentos. No Brasil, a Constituição exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A legislação brasileira define o que a peça orçamentária deve conter. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. O orçamento aprovado é utilizado como base para a definição dos níveis de tributação e de outras receitas, compondo o processo de obtenção de autorização legislativa para a realização do gasto público.

9. Devido à importância do orçamento público aprovado, as informações que possibilitam aos usuários compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público. Tais informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas. As necessidades dos usuários quanto às informações orçamentárias são discutidas no Capítulo 2.

Natureza dos programas e longevidade do setor público

10. Muitos programas do setor público são de longo prazo, e a capacidade para cumprir os compromissos depende dos tributos e das contribuições a serem arrecadados no futuro. Muitos compromissos decorrentes dos programas do setor público e as prerrogativas para cobrar e arrecadar tributos futuros não se encaixam nas

16 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

definições de ativo e passivo apresentados no Capítulo 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis. Portanto, os compromissos e as prerrogativas com essa característica não são reconhecidos nas demonstrações contábeis.

11. Consequentemente, as demonstrações que evidenciam a situação patrimonial e o desempenho não fornecem todas as informações que os usuários precisam conhecer a respeito dos programas de longo prazo. Os efeitos financeiros de determinadas decisões poderão ser observados após muitos anos. Dessa forma, os RCPGs, ao conterem informações financeiras prospectivas acerca da sustentabilidade em longo prazo das finanças e de programas essenciais da entidade do setor público, são documentos necessários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, como será visto no Capítulo 2.

12. Embora o controle político possa mudar periodicamente, os estados soberanos, geralmente, têm existências muito longas. Eles continuam a existir mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida soberana. Se os entes subnacionais passarem por dificuldades financeiras, os governos nacionais podem, por exemplo, agir como credores em última instância ou podem prestar garantias em larga escala para os empréstimos tomados por esses entes. Nesse exemplo, os principais compromissos de prestação de serviços das entidades subnacionais podem continuar a serem financiados pelo governo nacional (ou central). Em outros exemplos, as entidades do setor público que são incapazes de liquidar as suas obrigações na data de vencimento podem continuar a existir por meio da reestruturação de suas operações.

13. A continuidade das entidades do setor público (*going concern principle*) fundamenta a elaboração das demonstrações contábeis. É necessário que a interpretação desse princípio expresse as questões discutidas nos itens 11 e 12.

Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público

14. No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares. Pode existir mercado limitado para esses ativos e, mesmo assim, eles podem necessitar de uma considerável adaptação para serem utilizados por outros operadores. Esses fatores têm implicações para a mensuração desses ativos. O Capítulo 7, intitulado Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis, discute as bases de mensuração dos ativos no setor público.

15. Governos e outras entidades do setor público podem manter itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região, como, por exemplo, obras de arte, prédios históricos e outros artefatos. Os entes públicos também podem ser responsáveis por parques nacionais e outras áreas naturais relevantes com fauna e flora nativas. Esses itens geralmente não são mantidos para serem vendidos, mesmo que o mercado para eles exista. Além disso, os governos e as entidades do setor público, normalmente, têm a responsabilidade de preservá-los e mantê-los para as gerações atuais e futuras.

16. Governos frequentemente exercem poderes sobre recursos naturais e outros recursos, como reservas minerais, água, áreas de pesca, florestas e o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações). Esses poderes conferem aos governos a prerrogativa de concessão de licenças, a obtenção de *royalties* ou a arrecadação de tributos pela utilização desses recursos. A definição e os critérios de reconhecimento de ativo são discutidos nos capítulos 5, intitulado Elementos das Demonstrações Contábeis, e 6, intitulado Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis.

17. Governos e outras entidades do setor público incorrem em passivos relacionados aos seus objetivos de prestação de serviços. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais. Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância de entidades com problemas financeiros, e podem ser oriundos de quaisquer obrigações de transferência de recursos para afetados por desastres. A definição de passivo e os critérios de reconhecimento são discutidos nos capítulos 5 e 6.

Papel regulador das entidades do setor público

18. Muitos governos e outras entidades do setor público possuem poder de regulação de entidades que operam em determinados setores da economia, de forma direta ou por meio de agências reguladoras. A principal razão da regulação é assegurar o interesse público de acordo com objetivos definidos nas políticas públicas. A intervenção regulatória também pode ocorrer quando existem mercados imperfeitos ou falhas de mercado para determinados serviços, ou, ainda, para mitigar alguns fatores, como, por exemplo, a poluição. Essas atividades regulatórias são conduzidas de acordo com o estabelecido na legislação.

19. Governos podem também se autorregular e regular outras entidades do setor público. Pode ser necessário um julgamento para determinar se a regulação cria direitos ou obrigações para as entidades do setor público, os quais irão requerer o reconhecimento de ativos e passivos, ou se a prerrogativa de modificar essa regulação exerce impacto na forma que tais direitos e obrigações são contabilizados. O Capítulo 5 aborda os direitos e as obrigações das entidades do setor público.

Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)

20. Muitos governos produzem dois tipos de informações financeiras *ex-post*: (a) Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) do Setor Governo Geral (SGG), com o propósito de permitir a análise macroeconômica e a tomada de decisão; e (b) Demonstrações Contábeis de Propósito Geral (Demonstrações Contábeis) para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão ao nível da entidade, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do governo.

20A. Os objetivos das informações contábeis e das estatísticas de finanças públicas são distintos e podem ocasionar interpretações diferentes para o mesmo fenômeno, mas deve-se buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações.

21. (Não convergido).

22. As demonstrações contábeis e os relatórios de EFP têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para (a) informação contábil, baseada no regime de competência, (b) ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e (c) informações

abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas de relatórios que sustentam essas informações.

23. No entanto, as NBCs TSP e as diretrizes para relatórios de EFP têm objetivos diferentes. 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 RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão. Os relatórios de EFP 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 SGG e do setor público em geral sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.

24. Os objetivos e o alcance distintos levam ao tratamento também distinto de algumas transações e eventos. A eliminação das diferenças não fundamentais para os objetivos das duas estruturas conceituais e a utilização de um único sistema de informação contábil integrado para gerar tanto as demonstrações contábeis quanto os relatórios de EFP podem proporcionar benefícios aos usuários em termos de qualidade, tempestividade e compreensibilidade dos relatórios. Essas questões e suas implicações foram consideradas no desenvolvimento dos capítulos 2, 4, e 7.

CAPÍTULO 1 – FUNÇÃO, AUTORIDADE E ALCANCE DA ESTRUTURA CONCEITUAL

Função

1.1 A estrutura conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), os quais devem ser elaborados com base no regime de competência. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicará estes conceitos no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) e nas demais disposições aplicáveis à elaboração e divulgação dos RCPGs.

Autoridade

1.2 (Não convergido).

1.2A Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades evidenciados nos RCPGs são especificados nas demais NBCs TSP, aplicando-se, subsidiariamente, os conceitos descritos nesta estrutura conceitual.

1.2B Em caso de eventual conflito entre esta estrutura conceitual e outras NBCs TSP, prevalecem as disposições específicas vigentes nestas últimas em relação às constantes na primeira. As referências às NBCs TSP abrangem as NBCs T 16 nas partes não revogadas destas últimas (ver dispositivos de revogação nas disposições finais desta estrutura conceitual e nas demais NBCs TSP).

1.3 Esta estrutura conceitual pode fornecer orientações para lidar com situações a serem evidenciadas pelas entidades do setor público que não são tratadas por outras NBCs TSP ou por outras disposições do CFC aplicáveis às entidades do setor público. Nessas circunstâncias, os profissionais da contabilidade podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, dos critérios de reconhecimento, dos princípios de mensuração

e de outros conceitos identificados nesta estrutura conceitual.

Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG)

1.4 Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.

1.5 Alguns usuários da informação contábil podem ter a prerrogativa de exigir a elaboração de relatórios para atender às suas necessidades específicas. Mesmo que esses usuários identifiquem que a informação fornecida pelos RCPGs seja útil aos seus propósitos, esses relatórios não são elaborados especificamente para atender a essas necessidades.

1.6 Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário). Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

1.7 O alcance da elaboração e divulgação da informação contábil estabelece o limite relacionado às transações e outros eventos e atividades que podem ser reportados nos RCPGs. O alcance dos relatórios é determinado pela necessidade de informações dos usuários primários dos RCPGs e pelos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil. Os fatores que determinam o que deve estar no alcance da informação contábil são abordados no Capítulo 2.

Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP

1.8 (Não convergido).

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

1.8B As empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

1.8C As empresas estatais independentes são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas no item 1.8B, as quais, em princípio, não estão no alcance desta estrutura conceitual e das demais NBCs TSP (ver item 1.8D).

1.8D As demais entidades não compreendidas no item 1.8A, incluídas as empresas estatais independentes,

18 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

poderão aplicar esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.

Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

Objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil

2.1 Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

2.2 A elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas. O propósito é o de fornecer informações úteis aos usuários dos RCPGs. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações.

Usuários dos RCPGs

2.3 Governos e outras entidades do setor público obtêm recursos dos contribuintes, doadores, credores por empréstimos e de outros provedores de recursos para serem utilizados na prestação de serviços aos cidadãos e aos outros usuários. Essas entidades são responsáveis pela gestão e utilização dos recursos perante os usuários desses serviços. Aqueles que proveem os recursos também requerem informações que sirvam de base para a tomada de decisão.

2.4 Consequentemente, os RCPGs devem ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando estes não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Os membros do poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários de serviços e dos provedores de recursos. Assim, para os propósitos desta estrutura conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma).

2.5 Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim. Assim, eles são usuários primários dos RCPGs. Alguns usuários dos serviços e alguns provedores de recursos que dependem dos RCPGs para obter informações que eles necessitam para os propósitos de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo; bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações governamentais internacionais. Na maioria dos casos, os governos que proveem recursos para as organizações governamentais internacionais são dependentes dos RCPGs daquelas

organizações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

2.6 Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos. As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender às suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos – como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades emprestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

Prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão

2.7 A principal função dos governos e de outras entidades do setor público é a de fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Na maioria dos casos, esses serviços são fornecidos como resultado de transação sem contraprestação em ambiente não competitivo.

2.8 Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros.

2.9 Os usuários dos serviços e os provedores de recursos também exigem informações como insumo para a tomada de decisão, como, por exemplo:

(a) credores, doadores e outros que proveem recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se proveem recursos para dar suporte às atividades atuais ou futuras do governo ou de outra entidade do setor público. Em algumas circunstâncias, os membros do legislativo ou órgão

representativo semelhante, que dependem dos RCPGs para obter a informação de que necessitam, podem tomar ou influenciar as decisões sobre os objetivos da prestação do serviço dos departamentos, órgãos ou programas do governo e os recursos alocados para dar suporte à sua realização; e

(b) os contribuintes normalmente não proveem recursos ao governo ou a outra entidade do setor público voluntariamente ou como resultado de transação com contraprestação. Além disso, em muitos casos, eles não detêm a prerrogativa de escolher se aceitam ou não os serviços prestados pela entidade do setor público ou de escolher um prestador alternativo do serviço. Consequentemente, eles têm pouca capacidade direta ou imediata para tomar decisões sobre prover recursos ao governo, sobre os recursos a serem alocados para a prestação dos serviços por entidade do setor público em particular ou, ainda, se comprem ou consomem os serviços prestados. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem tomar decisões sobre as suas preferências de voto e das representações que delegam aos eleitos ou aos órgãos governamentais — essas decisões, em tese, podem ter implicação na alocação de recursos para determinadas entidades, setores ou serviços públicos.

2.10 A informação fornecida nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) subsidia e contribui para a tomada de decisão. Por exemplo, as informações sobre os custos, a eficiência ou a eficácia das atividades de prestação de serviços no passado, o montante e as fontes de recuperação de custos e os recursos disponíveis para dar suporte às atividades futuras, são necessárias para o atendimento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Essa informação também é útil para a tomada de decisão pelos usuários dos RCPGs, inclusive as decisões que os doadores e outros patrocinadores tomam sobre o provimento de recursos à entidade.

Necessidade de informação dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos

2.11 Para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, os usuários de serviço e os provedores de recursos necessitam de informações que possam dar suporte às avaliações de questões como:

(a) o desempenho da entidade durante o exercício como, por exemplo, em:

(i) satisfazer a sua prestação de serviços e outros objetivos operacionais e financeiros;

(ii) administrar os recursos pelos quais é responsável; e

(iii) estar em conformidade com a legislação, regramentos orçamentários ou com os pronunciamentos de outro órgão ou entidade que regulamente a captação e a utilização dos recursos;

(b) a liquidez (por exemplo, a capacidade de satisfazer as obrigações atuais) e a solvência (por exemplo, a capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo) da entidade;

(c) a sustentabilidade da prestação de serviços pela entidade e de outras operações em longo prazo, e as mudanças decorrentes como resultado das atividades da entidade durante o exercício, incluindo, por exemplo:

(i) a capacidade de a entidade de continuar a financiar as suas atividades para satisfazer aos seus objetivos operacionais em futuro (a sua capacidade financeira), inclusive as fontes prováveis de financiamento

e a extensão na qual a entidade depende de tais fontes e, portanto, é vulnerável ao financiamento ou a pressões por demandas que estariam fora do seu controle; e

(ii) os recursos físicos e outros disponíveis atualmente para dar suporte à prestação de serviços no futuro (a sua capacidade operacional); e

(d) a capacidade da entidade de se adaptar a novas situações, devido a mudanças demográficas ou nas condições econômicas nacionais ou globais que provavelmente irão impactar a natureza ou a composição das atividades que realiza ou os serviços que são prestados.

2.12 A informação que os usuários dos serviços e os provedores de recursos precisam para os propósitos citados no item 2.11, provavelmente, se sobrepõe em muitos aspectos. Por exemplo, os usuários de serviços exigem informação como insumo para avaliação de questões tais como se:

(a) a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida, e se tal uso corresponde ao interesse público;

(b) o alcance, o volume e o custo dos serviços prestados durante o exercício são apropriados, bem como os montantes e as fontes de recuperação dos custos; e

(c) a carga tributária atual e outros recursos angariados são suficientes para manter o volume e a qualidade dos serviços prestados atualmente.

Os usuários dos serviços exigem, também, informação sobre as consequências das decisões tomadas e das atividades realizadas pela entidade durante o exercício e sobre os recursos disponíveis para dar suporte à prestação de serviços em períodos futuros, às atividades e objetivos da prestação de serviços, aos montantes e às fontes de recuperação dos custos necessários para dar suporte a essas atividades.

2.13 Os provedores de recursos exigem informação como subsídio para as avaliações sobre se a entidade:

(a) está alcançando os objetivos estabelecidos de modo a justificar os recursos angariados durante o exercício;

(b) financiou as operações atuais a partir dos recursos angariados dos contribuintes, de empréstimos ou de outras fontes no período atual; e

(c) provavelmente necessita de recursos adicionais (ou menos recursos) no futuro e as fontes prováveis destes recursos.

Os credores por empréstimos e outros credores exigem informação como insumo para avaliações da liquidez da entidade e, portanto, se o montante e o prazo para pagamento estarão em conformidade com o que foi contratado. Os doadores exigem informação para dar suporte às avaliações se a entidade está utilizando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e da maneira pretendida. Eles também exigem informação sobre as atividades previstas de prestação de serviços e as necessidades de recursos.

Informação fornecida pelos RCPGs

Situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa

2.14 A informação sobre a situação patrimonial do governo ou outra entidade do setor público possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Isso fornece informação útil como subsídio às avaliações de questões tais como:

20 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

(a) a extensão na qual a administração cumpriu suas obrigações em salvaguardar e administrar os recursos da entidade;

(b) a extensão na qual os recursos estão disponíveis para dar suporte às atividades relativas à prestação de serviços futuros e as mudanças durante o exercício relativas ao montante ou à composição desses recursos, bem como as demandas sobre esses recursos; e

(c) os montantes e o cronograma de fluxos de caixa futuros necessários aos serviços e ao pagamento das demandas existentes sobre os recursos da entidade.

2.15 A informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinar se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.

2.16 A informação sobre os fluxos de caixa do governo ou de outra entidade do setor público contribui para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade. Ela indica como a entidade arrecadou e utilizou os recursos durante o período, inclusive os empréstimos tomados e pagos, bem como as suas aquisições e vendas, por exemplo, do seu ativo imobilizado. Identifica também os recursos recebidos a partir de, por exemplo, tributos e investimentos ou as transferências de recursos concedidas ou recebidas em transações com outros governos, órgãos governamentais ou organismos internacionais. A informação sobre os fluxos de caixa também pode subsidiar as avaliações sobre a conformidade da entidade com o que foi definido pelos responsáveis pela gestão financeira e informar a avaliação dos montantes e fontes prováveis de recursos para dar suporte aos objetivos da prestação de serviços.

2.17 As informações sobre a situação patrimonial, sobre o desempenho e sobre os fluxos de caixa são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis. Para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como:

(a) a conformidade com os orçamentos aprovados e outra regulamentação relativa às suas operações;

(b) as atividades de prestação de serviços e os seus respectivos resultados durante o exercício; e

(c) as expectativas relacionadas às atividades da prestação de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências, em longo prazo, das decisões tomadas e das atividades realizadas durante o exercício, inclusive aquelas que possam impactar as expectativas sobre o futuro.

Essa informação pode ser apresentada nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatórios separados incluídos nos RCPGs.

Informação orçamentária e cumprimento da legislação ou outra regulamentação relativa à captação e à utilização de recursos

2.18 O governo elabora, aprova e divulga o orçamento anual. O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços. O orçamento é utilizado para justificar a captação de recursos dos contribuintes e de outros provedores de recursos e estabelece os regramentos para os dispêndios de recursos.

2.19 Alguns recursos para dar suporte às atividades das entidades do setor público podem ser recebidos de doadores, credores por empréstimos ou como resultado de transações com contraprestação. Entretanto, os recursos se originam, predominantemente, de transações sem contraprestação advindas dos contribuintes e de outros, de acordo com as expectativas refletidas no orçamento aprovado.

2.20 Os RCPGs fornecem informação sobre os resultados (sendo descritos como “superávit ou déficit”, “lucro ou prejuízo”, ou por outros termos cabíveis), o desempenho e os fluxos de caixa da entidade durante o exercício, os ativos e os passivos na data do relatório e as alterações realizadas nesses itens durante o período (situação patrimonial), bem como os resultados obtidos na prestação de serviços.

2.21 A inclusão nos RCPGs de informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade devem estar em conformidade com as estimativas refletidas nos orçamentos aprovados, bem como a aderência da entidade à legislação ou outra regulamentação acerca da captação e da utilização dos recursos, é importante para a determinação de quão bem a entidade do setor público alcançou os seus objetivos financeiros. Tal informação é necessária para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) do governo ou de outra entidade do setor público perante os administrados, para o aprimoramento da avaliação do desempenho da entidade e para a tomada de decisão.

Resultado da prestação de serviços

2.22 O objetivo principal dos governos e da maioria das entidades do setor público é prestar os serviços necessários para a sociedade. Consequentemente, o desempenho dos governos e da maioria das entidades do setor público não está total ou adequadamente refletido em qualquer medida de resultados financeiros. Portanto, os resultados financeiros necessitam ser avaliados no contexto dos resultados da prestação de serviços à sociedade.

2.23 Em alguns casos, as mensurações quantitativas dos produtos e resultados das atividades de prestação de serviços da entidade durante o exercício fornecem informações relevantes sobre o cumprimento dos objetivos da prestação de serviços – por exemplo, a informação sobre o custo, o volume e a frequência da prestação de serviços e a relação dos serviços prestados com a quantidade de recursos da entidade. Em outros casos, pode ser necessário comunicar a realização dos objetivos da prestação de serviços por meio da explicação da qualidade de determinados serviços prestados ou do resultado de determinados programas.

2.24 A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor

público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) – isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela. Decisões de doadores sobre a alocação de recursos para entidades e programas específicos são também tomadas com base em informação sobre os resultados da prestação de serviços durante o período e os objetivos da prestação de serviços no futuro (pelo menos em parte).

Informações financeiras e não financeiras prospectivas

2.25 Dada a longevidade das entidades do setor público e de muitos programas governamentais, os efeitos financeiros de muitas decisões tomadas no exercício somente podem se tornar evidentes vários anos depois. As demonstrações contábeis que apresentam informação sobre a situação patrimonial em um ponto no tempo e sobre o desempenho e os fluxos de caixa durante o exercício precisam ser avaliadas no contexto de longo prazo.

2.26 As decisões tomadas pelo governo ou por outra entidade do setor público em determinado período sobre programas para a prestação e financiamento de serviços no futuro podem ter consequências significativas para:

(a) os usuários que são dependentes desses serviços no futuro; e

(b) as gerações atuais e futuras de contribuintes e outros provedores involuntários que recolhem tributos e taxas para financiar as atividades planejadas de prestação de serviços e os compromissos financeiros relacionados.

2.27 As informações sobre os objetivos e atividades previstas de prestação de serviços futuros, bem como o impacto provável nas necessidades futuras de recursos pela entidade e as fontes de financiamento prováveis, são necessárias como subsídio para qualquer avaliação da capacidade do governo ou de outra entidade do setor público em satisfazer aos seus compromissos financeiros e de prestação de serviços no futuro. A evidência de tais informações nos RCPGs permite avaliações da sustentabilidade da prestação de serviços pelo governo ou outra entidade do setor público, aprimora a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e fornece informação útil adicional para fins de tomada de decisão.

Informação explicativa

2.28 As informações sobre os principais fatores relacionados ao desempenho e aos resultados da prestação de serviços da entidade durante o exercício e sobre as premissas que corroboram as expectativas sobre esses fatores que provavelmente irão influenciar o desempenho futuro da entidade podem ser apresentadas nos RCPGs em notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatórios separados. Tal informação irá auxiliar os usuários a entenderem melhor, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nos RCPGs e, ainda, aprimorar o papel dos RCPGs, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente

2.29 O alcance da informação contábil estabelece o limite das transações, outros eventos e atividades que podem ser reportadas nos RCPGs. Para responder às necessidades de informação dos usuários, esta estrutura conceitual reflete o alcance da informação contábil, que é

mais abrangente do que é evidenciado pelas demonstrações contábeis. Ela fornece a apresentação nos RCPGs de informação adicional que aprimore, complemente e suplemente essas demonstrações.

2.30 Mesmo que a estrutura conceitual preveja que o alcance da informação contábil seja mais abrangente do que aquela evidenciada nas demonstrações contábeis, a informação apresentada nestas últimas permanece sendo o núcleo da informação contábil. A forma na qual os elementos das demonstrações contábeis são definidos, reconhecidos e mensurados e as formas de apresentação e comunicação que podem ser adotadas para a informação incluída nos RCPGs são consideradas em outros capítulos desta estrutura conceitual, e no desenvolvimento de outras normas, quando for apropriado.

Outras fontes de informação

2.31 Os RCPGs têm papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas, assim como o de fornecer informação útil para a tomada de decisão. Entretanto, é improvável que os RCPGs forneçam todas as informações que os usuários necessitem para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Consequentemente, os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem também considerar informação de outras fontes, inclusive os relatórios sobre as condições econômicas atuais e projetadas, orçamentos e conjunturas governamentais, além de informação sobre as iniciativas de políticas governamentais não relatadas nos RCPGs.

CAPÍTULO 3 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

Introdução

3.1 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. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

3.2 As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

3.3 As restrições inerentes à informação contida nos RCPGs são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

3.4 Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras características, de modo a fornecer informação útil nos RCPGs para cumprir os objetivos da informação contábil. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.

3.5 As características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos RCPGs, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa. Contudo, pode haver variação no grau que as características qualitativas podem ser alcançadas, dependendo do nível de incerteza

22 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

e de avaliação subjetiva envolvidos na compilação das informações financeiras e não financeiras. A necessidade de orientação adicional na interpretação e aplicação das características qualitativas àquilo que estende o alcance da informação contábil para além das demonstrações contábeis deve ser considerada no desenvolvimento de qualquer NBC TSP ou de outras disposições do CFC inerentes às entidades do setor público e que tratam de tais questões.

Relevância

3.6 As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não considerá-la ou já estiverem cientes dela.

3.7 As informações financeiras e não financeiras têm valor confirmatório se confirmarem ou alterarem expectativas passadas (ou presentes). Por exemplo, a informação é relevante, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, se confirmar as expectativas sobre questões, tais como: a extensão na qual os gestores cumpriram as suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos; a realização dos objetivos especificados da prestação de serviços; e o cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários, além de outros.

3.8 Os RCPGs podem apresentar informação acerca dos objetivos, custos e atividades previstas de prestação de serviços, além do montante e das fontes de recursos que se destinam a serem alocadas na prestação de serviços no futuro. Tal informação voltada para o futuro tem valor preditivo e é relevante para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A informação sobre fenômenos econômicos e outros que existam ou já tenham ocorrido também pode ter valor preditivo ao auxiliar a formar expectativas sobre o futuro. Por exemplo, a informação que confirma ou refuta expectativas passadas pode reforçar ou alterar expectativas sobre o desempenho e os resultados da prestação de serviços que possam ocorrer no futuro.

3.9 As funções confirmatória e preditiva da informação são inter-relacionadas, por exemplo, a informação sobre o nível e a estrutura atual dos recursos da entidade e as demandas por esses recursos auxilia os usuários a confirmarem o resultado das estratégias de gestão durante o período, além de preverem a capacidade da entidade em responder às mudanças e às necessidades previstas relacionadas à prestação de serviços no futuro. A mesma informação auxilia a confirmar ou a corrigir as expectativas e previsões passadas dos usuários acerca da capacidade da entidade de responder a tais alterações. Auxilia também a confirmar ou corrigir as informações financeiras prospectivas incluídas nos RCPGs anteriores.

Representação fidedigna

3.10 Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno

retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

3.11 Na prática, pode não ser possível ter certeza ou saber se a informação apresentada nos RCPGs está completa, neutra e livre de erro material. Entretanto, a informação deve estar completa, neutra e livre de erro material tanto quanto possível.

3.12 A omissão de algumas informações pode fazer com que a representação do fenômeno econômico ou outro qualquer seja falsa ou enganosa, não sendo útil para os usuários dos RCPGs. Por exemplo, a descrição completa de item do imobilizado nos RCPGs deve incluir a representação numérica do montante agregado do item juntamente com outras informações quantitativas, descritivas e explicativas necessárias para representar fielmente essa classe de ativo. Em alguns casos, isso pode incluir a evidenciação de informação sobre questões, tais como: as classes importantes do imobilizado; os fatores que afetaram a sua utilização no passado ou que podem impactar a sua utilização no futuro; e a base e o processo para determinar a sua representação numérica. Do mesmo modo, as informações financeiras e não financeiras prospectivas e a informação sobre o cumprimento dos objetivos e dos resultados incluídos nos RCPGs devem ser apresentadas em conjunto com as premissas-chave e quaisquer explicações que sejam necessárias para assegurar que a sua representação seja completa e útil para os usuários.

3.13 A neutralidade da informação contábil corresponde à ausência de viés. Isso significa que a seleção e a apresentação das informações financeiras e não financeiras não devem ser feitas com a intenção de se atingir um resultado particular predeterminado, por exemplo, para influenciar a avaliação dos usuários acerca da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) por parte da entidade, para uma decisão ou julgamento que está para ser feito, ou, ainda, para induzir a determinado comportamento.

3.14 A informação neutra representa fielmente os fenômenos econômicos e outros fenômenos que ela se propõe a representar. Contudo, exigir que a informação incluída nos RCPGs seja neutra não significa que não haja propósito ou que não influencie algum comportamento. A relevância é uma característica qualitativa, e, por definição, a informação relevante é capaz de influenciar as avaliações e as decisões dos seus usuários.

3.15 Os fenômenos econômicos e outros fenômenos representados nos RCPGs ocorrem normalmente sob condições de incerteza. Desse modo, a informação incluída nos RCPGs frequentemente apresenta estimativas que incorporam o julgamento de valor dos gestores. Para representar fielmente o fenômeno econômico ou de outra natureza, a estimativa deve ser baseada em dados apropriados e cada um deles precisa refletir a melhor informação disponível. Deve-se ter o devido cuidado ao se lidar com condições de incerteza. Às vezes, pode ser necessário divulgar explicitamente o nível de incerteza das informações financeiras e não financeiras para representar fielmente fenômenos econômicos ou de outra natureza.

3.16 Estar livre de erro material não significa exatidão completa em todos os aspectos. Estar livre de erro material significa que não há erros ou omissões que sejam individualmente ou coletivamente relevantes na descrição do fenômeno, e que o processo utilizado para produzir a informação relatada foi aplicado conforme descrito. Em alguns casos, pode ser possível determinar a exatidão de alguma informação incluída nos RCPGs, por exemplo, o montante da transferência de disponibilidades para outra

esfera de governo, o volume dos serviços prestados ou o valor pago pela aquisição de item do imobilizado. Entretanto, em outros casos pode não ser possível determinar a exatidão da informação, por exemplo, pode não ser possível estimar a eficácia de programa de prestação de serviços com exatidão ou o valor ou custo do item. Nesses casos, a estimativa está livre de erro material se o montante for descrito claramente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa forem explicadas e se nenhum erro material tiver sido identificado na seleção e na aplicação do processo de elaboração da estimativa.

Compreensibilidade

3.17 A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPGs devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. Por exemplo, as explicações acerca das informações financeiras e não financeiras e as informações adicionais acerca da prestação de serviços e outros resultados durante o exercício, além das expectativas para os períodos futuros, devem ser escritas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta. A comparabilidade pode também aprimorar a compreensibilidade.

3.18 Espera-se que os usuários dos RCPGs tenham conhecimento razoável das atividades da entidade e do ambiente no qual ela funciona, além de serem capazes e preparados para lerem os RCPGs e revisar e analisar a informação apresentada com a diligência apropriada. Alguns fenômenos econômicos e de outra natureza são particularmente complexos e difíceis de serem representados nos RCPGs, e alguns usuários podem precisar de ajuda de assistente para auxiliá-los em sua compreensão. Todos os esforços devem ser realizados para representar os fenômenos econômicos e de outra natureza incluídos nos RCPGs de maneira que seja compreensível para a grande quantidade de usuários. Contudo, a informação não deve ser excluída dos RCPGs somente pelo fato de ser muito complexa ou ser difícil para alguns usuários compreenderem sem a devida assistência.

Tempestividade

3.19 Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

3.20 Alguns itens de informação podem continuar sendo úteis por bastante tempo após a publicação do relatório ou após o encerramento do exercício. Por exemplo, para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, os usuários dos RCPGs podem precisar avaliar as projeções do desempenho e da prestação de serviços da entidade e a sua conformidade com os orçamentos por vários exercícios. Adicionalmente, o resultado e os efeitos de alguns programas de prestação de serviços podem não ser determináveis até períodos futuros, por exemplo, em

relação aos programas em que se tenha a intenção de aprimorar o bem-estar econômico da sociedade, reduzir a incidência de determinada doença ou aumentar os níveis de alfabetização de determinados grupos etários.

Comparabilidade

3.21 Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

3.22 A comparabilidade difere da consistência. A consistência se refere à utilização dos mesmos princípios ou políticas contábeis e da mesma base de elaboração, seja de período a período dentro da entidade ou de um único período entre duas ou mais entidades. A comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência auxilia a atingi-lo. Em alguns casos, os princípios ou políticas contábeis adotados pela entidade podem ser revisados para melhor representar determinada transação ou evento nos RCPGs. Nesses casos, a inclusão de evidenciação ou explicação adicional pode ser necessária para satisfazer às características da comparabilidade.

3.23 A comparabilidade também difere da uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas distintas devem parecer distintas. A ênfase demasiada na uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes. A comparabilidade da informação nos RCPGs não é aprimorada ao se fazer com que coisas distintas pareçam semelhantes, assim como ao fazer com que coisas semelhantes pareçam distintas.

3.24 A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A utilidade de tal informação é aprimorada se puder ser comparada com, por exemplo:

(a) informações financeiras e não financeiras prospectivas anteriormente apresentadas para aquele exercício ou data do relatório;

(b) informação similar sobre a mesma entidade referente a algum outro exercício ou a algum outro momento no tempo; e

(c) informação similar sobre outras entidades (por exemplo, entidades do setor público prestando serviços semelhantes em jurisdições distintas) para o mesmo exercício.

3.25 A aplicação consistente dos princípios contábeis, das políticas e da base de elaboração para as informações financeiras e não financeiras prospectivas aprimora a utilidade de qualquer comparação entre os resultados projetados e os reais. A comparabilidade com outras entidades pode ser menos significativa para as explicações da percepção ou opinião dos gestores acerca de fatores relacionados ao desempenho atual da entidade.

Verificabilidade

3.26 A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a

24 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

representar. A suportabilidade, ou seja, a qualidade referente àquilo que dá suporte a algo, algumas vezes é utilizada para descrever esta qualidade, quando aplicada em relação à informação explicativa e à informação quantitativa financeira e não financeira prospectiva divulgada nos RCPGs. Quer referida como verificabilidade ou como suportabilidade, a característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que:

(a) a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou

(b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

3.27 Para ser verificável, a informação não precisa ser um ponto único estimado. Um intervalo de possíveis valores e suas probabilidades relacionadas também pode ser utilizado.

3.28 A verificação pode ocorrer de forma direta ou indireta. Com a verificação direta, o montante ou outra representação podem ser verificados em si mesmos, tais como: pela contagem de caixa; pela observação de títulos negociáveis e suas cotações de preço; ou pela confirmação de que os fatores identificados que influenciaram o desempenho passado estejam presentes e relacionados com os efeitos identificados. Com a verificação indireta, o montante ou outra representação podem ser verificados ao se checar os dados e recalcular os resultados utilizando a mesma convenção ou metodologia contábil. Um exemplo corresponde à verificação do valor contábil do estoque por meio da conferência das entradas (quantidades e custos) e do recálculo do estoque final utilizando o mesmo método de mensuração (por exemplo, custo médio ou “primeiro que entra, primeiro que sai” (PEPS)).

3.29 A qualidade da verificabilidade (ou suportabilidade, se tal termo for utilizado para descrever essa característica) não é absoluta – alguma informação pode ser mais ou menos passível de verificação do que outra. Contudo, quanto mais verificável for a informação incluída nos RCPGs, mais se irá assegurar aos usuários de que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos, ou de outra natureza os quais se pretende representar.

3.30 Os RCPGs podem incluir informação financeira e outra informação quantitativa, além de explicação sobre (a) as influências-chave a respeito do desempenho da entidade durante o período; (b) os efeitos ou resultados futuros projetados dos programas de prestação de serviços realizados durante o período; e (c) informações financeiras e não financeiras prospectivas. Pode não ser possível verificar a exatidão de todas as representações quantitativas e explicações de tal informação até período futuro.

3.31 Para ajudar a assegurar aos usuários de que a informação quantitativa financeira e não financeira (prospectivas) e as explicações incluídas nos RCPGs representam fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza os quais se pretende representar, deve haver transparência nas premissas observadas em relação à informação divulgada, nas metodologias adotadas na compilação dessa informação e nos fatores e nas circunstâncias que apoiam quaisquer opiniões expressas ou evidenciações feitas. Isso possibilita aos usuários formar opinião sobre a adequabilidade dessas premissas e sobre o método de compilação, mensuração, representação e interpretação da informação.

Restrições acerca da informação incluída nos RCPGs

Materialidade

3.32 A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nos RCPGs elaborados para aquele exercício. A materialidade depende tanto da natureza quanto do montante do item analisado dentro das particularidades de cada entidade. Os RCPGs podem englobar informação qualitativa e quantitativa acerca do cumprimento da prestação de serviços durante o período de referência e das expectativas sobre a prestação de serviço e o desempenho no futuro. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme no qual determinada informação se torna material.

3.33 As avaliações de materialidade são feitas no contexto do ambiente legislativo, institucional e operacional dentro do qual as entidades funcionam e, em relação às informações financeiras e não financeiras prospectivas, o conhecimento de quem as elabora e as expectativas acerca do futuro. A evidenciação da informação sobre a conformidade, ou não, com a legislação, regulamentação ou outro normativo pode ser material devido à sua natureza, independentemente da magnitude de quaisquer dos montantes envolvidos. Nesse contexto, ao se determinar se um item é material, deve-se levar em consideração questões, tais como a natureza, a legalidade, a sensibilidade e os efeitos de eventos e transações passados ou previstos; as partes envolvidas em tais transações; e as circunstâncias que deram origem a essas transações.

3.34 De acordo com esta estrutura conceitual, a materialidade é classificada como uma restrição na informação incluída nos RCPGs. Ao se desenvolver as NBCs TSP e outras disposições, deve-se considerar a materialidade dos efeitos da aplicação de uma política contábil específica. Sujeitas aos requisitos de quaisquer NBCs TSP, a entidade, ao elaborar os RCPGs, deve considerar também a materialidade, por exemplo, da aplicação de uma política contábil específica e da evidenciação em separado de determinados itens da informação.

Custo-benefício

3.35 A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. Avaliar se os benefícios da informação justificam seus custos é, com frequência, uma questão de julgamento de valor, pois não é possível identificar todos os custos e todos os benefícios da informação incluída nos RCPGs.

3.36 Os custos, para fornecerem a informação, incluem os de coleta, de processamento e de verificação e/ou de apresentação das premissas e das metodologias que dão suporte a elas, além dos de disseminação. Os usuários incorrem nos custos da análise e interpretação. A omissão da informação útil também impõe custos, inclusive aqueles em que os usuários incorrem na obtenção de informação necessária de terceiros, além dos custos advindos da tomada de decisão utilizando dados incompletos fornecidos pelos RCPGs.

3.37 Os responsáveis pelos RCPGs envidam a maior parte dos seus esforços para agregar informação aos relatórios. Entretanto, os usuários dos serviços e os provedores de recursos acabam por assumir os custos desses esforços, uma vez que os recursos são redirecionados da prestação de serviços para a elaboração da informação dos RCPGs.

3.38 Os usuários em geral obtêm a maior parte dos benefícios das informações fornecidas nos RCPGs. Contudo, a informação elaborada para os RCPGs também pode ser utilizada internamente pela administração, influenciando o processo decisório por parte dela. A evidência da informação nos RCPGs, consistente com os conceitos desta estrutura conceitual e das NBCs TSP e com outras disposições do CFC, deve aprimorar e reforçar as percepções da transparência da informação contábil pelos governos e outras entidades do setor público, além de contribuir para a avaliação mais precisa da dívida pública por agentes externos. Portanto, as entidades do setor público podem beneficiar-se de diversas maneiras da informação fornecida nos RCPGs.

3.39 A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

3.40 Ao se desenvolverem as NBCs TSP, leva-se em consideração a informação obtida dos responsáveis pelas demonstrações, dos usuários, da academia e de outros atores, acerca da natureza e dos benefícios esperados, bem como dos custos dos requisitos propostos.

Equilíbrio entre as características qualitativas

3.41 As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.

3.42 Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

CAPÍTULO 4 – ENTIDADE QUE REPORTA A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Introdução

4.1 A entidade do setor público que reporta a informação contábil é um ente governamental ou outra organização, programa ou outra área identificável de atividade (doravante referida como entidade ou entidade do setor público) que elabora os RCPGs.

4.2 A entidade do setor público que reporta a informação contábil pode compreender duas ou mais entidades que apresentem os RCPGs como se fossem uma única entidade – tal entidade é referida como grupo de entidades que reportam a informação contábil.

Características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil

4.3 As características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:

(a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e

(b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

4.4 O governo pode estabelecer e/ou funcionar por meio de unidades administrativas como, por exemplo, ministérios, secretarias ou departamentos. Ele pode funcionar também por meio de fundos, autoridades estatutárias, empresas estatais e outras entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional para realizar, ou de outra maneira dar suporte à prestação de serviços à sociedade. Outras organizações do setor público, inclusive organizações internacionais do setor público e autoridades municipais, podem realizar também determinadas atividades por intermédio das entidades com identidade jurídica própria ou autonomia operacional e podem beneficiar-se e estarem sujeitas a encargo financeiro ou perda resultante das atividades.

4.5 Os RCPGs são elaborados para reportar informação útil aos usuários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Os usuários de serviços ou os provedores de recursos são os usuários primários dos RCPGs. Consequentemente, uma característica-chave da entidade do setor público que reporta a informação, inclusive de grupo dessas entidades, é a existência de usuários de serviços ou provedores de recursos que são dependentes dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

4.6 Os RCPGs englobam as demonstrações contábeis e a informação que as aprimore, complemente e suplemente. As demonstrações contábeis apresentam informação sobre os recursos e as demandas sobre estes, além dos fluxos de caixa da entidade ou grupo de entidades que reportam a informação durante o exercício. Portanto, para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis, a entidade que reporta a informação deve captar recursos e/ou deve utilizar recursos captados anteriormente para realizar atividades em benefício da sociedade ou em nome dela.

4.7 A existência de usuários dos RCPGs de entidade do setor público ou grupo de entidades pressupõe a existência de entidade que tenha a responsabilidade ou a capacidade de captar ou utilizar recursos, adquirir ou administrar bens públicos, incorrer em passivos ou realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços. Quanto maiores os recursos que a entidade do setor público capta, administra e/ou tem a capacidade de utilizar, e quanto maiores as obrigações que incorre e maior o impacto econômico ou social das suas atividades, é mais provável que existam usuários de serviços ou provedores de recursos que sejam dependentes dos RCPGs para obter informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Na ausência desses fatores, em que eles não sejam significativos, é improvável que existam usuários dos RCPGs dessas entidades.

4.8 A elaboração dos RCPGs não é um processo sem custos. Portanto, se a imposição de requisitos para a informação contábil pressupõe que estas devam ser eficientes e eficazes, é importante que seja exigido que os RCPGs sejam elaborados somente pelas entidades do setor público para as quais existam usuários.

4.9 Em muitos casos, é clara a existência, ou não, de usuários de serviços ou de provedores de recursos que dependam dos RCPGs para fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Por exemplo, tais usuários, provavelmente, existem para os RCPGs de governo em

26 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

nível nacional, estadual ou municipal e para as organizações internacionais do setor público. Isso porque esses governos e organizações normalmente têm a capacidade de captar recursos substanciais e/ou empregar esses recursos em nome da sociedade, incorrer em responsabilidades e impactar o bem-estar econômico e/ou social das comunidades que dependem deles para a prestação de serviços.

4.10 Contudo, nem sempre está claro se há usuários de serviços ou provedores de recursos que dependam dos RCPGs de, por exemplo, departamentos ou órgãos individuais do governo, programas especiais ou áreas identificáveis de atividades com informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Determinar se essas organizações, programas ou atividades devem ser identificados como entidades que reportam a informação e, consequentemente, serem exigidas a elaborarem os RCPGs envolve o exercício de julgamento profissional.

4.11 O governo e algumas outras entidades do setor público têm identidade e enquadramento legal específicos (personalidade jurídica). Entretanto, as organizações, os programas e as atividades do setor público sem personalidade jurídica também podem captar ou empregar recursos, adquirir e administrar ativos, incorrer em obrigações, realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços ou, de outra maneira, implementar a política governamental. Os usuários de serviços e os provedores de recursos podem depender dos RCPGs para obter informação para os fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Consequentemente, a entidade que reporta a informação contábil do setor público pode ter personalidade jurídica específica ou ser, por exemplo, organização, acordo administrativo ou programa sem personalidade jurídica.

Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis

Introdução

Propósito

5.1 Este capítulo define os elementos utilizados nas demonstrações contábeis e fornece explicação adicional acerca dessas definições.

Elementos e sua importância

5.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns. Essas classes amplas são denominadas elementos das demonstrações contábeis. Os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

5.3 Os elementos definidos neste capítulo não se referem aos itens individuais que são reconhecidos como resultado de transações e eventos. As subclassificações dos itens individuais dentro de um elemento e as agregações de itens são utilizadas para aprimorar a compreensibilidade das demonstrações contábeis. A apresentação dos RCPGs é tratada no Capítulo 8, intitulado Apresentação de Informação no Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.

5.4 Em algumas circunstâncias, para assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informação útil para uma avaliação significativa do desempenho e da situação patrimonial da entidade, o reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos definidos neste capítulo pode ser necessário. Consequentemente, a identificação dos elementos neste capítulo não impede as NBCs TSP de exigirem ou permitirem o reconhecimento de recursos ou obrigações que não satisfaçam a definição de elemento identificada neste capítulo (doravante referidos como “outros recursos” ou “outras obrigações”), quando necessário no sentido de se alcançarem os objetivos da informação contábil.

Elementos

5.5 Os elementos definidos neste capítulo são:

- (a) ativo;
- (b) passivo;
- (c) receita;
- (d) despesa;
- (e) contribuição dos proprietários;
- (f) distribuição aos proprietários.

Ativo

Definição

5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Recurso

5.7 Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- (a) utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- (b) utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- (c) converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;
- (d) beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- (e) receber fluxos de caixa.

5.8 O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa.

5.9 Os ativos do setor público que ensejam potencial de serviços podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Vários serviços podem ser fornecidos em áreas onde não haja concorrência de mercado ou concorrência limitada de mercado. A utilização e a alienação de tais ativos podem ser restritas, já que muitos ativos que ensejam potencial de serviços são especializados por natureza.

5.10 Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As

entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo:

- (a) da utilização do ativo na produção e na venda de serviços; ou
- (b) da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

Controlado no presente pela entidade

5.11 A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

- (a) propriedade legal;
- (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Embora esses indicadores não sejam determinantes conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão.

5.12A A propriedade legal do recurso, tal como terreno ou equipamento, é um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo. No entanto, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos podem existir sem que se verifique a propriedade legal do recurso. Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da manutenção e utilização de item patrimonial arrendado são verificados sem que haja a propriedade legal do próprio item arrendado. Portanto, a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo. No entanto, a propriedade legal é um indicador de controle.

5.12B O direito de acesso ao recurso pode fornecer à entidade a capacidade para determinar se pode, ou não:

- (a) utilizar diretamente o potencial de serviços do recurso para prestar serviços aos usuários;
- (b) trocar o recurso por outro ativo, tal como caixa; ou
- (c) utilizar o ativo em quaisquer outras maneiras de modo a prestar serviços ou gerar benefícios econômicos.

5.12C Enquanto o acesso ao recurso é crucial, existem recursos aos quais a entidade tem acesso que não dá origem a ativos como, por exemplo, o ar. Portanto, a capacidade de acessar o recurso precisa ser suplementada pela capacidade de negar ou restringir o acesso de terceiros ao recurso, por exemplo, (a) a entidade pode decidir se estabelece entrada grátis ao museu ou restringe o acesso daqueles que não pagam a taxa, e (b) o governo pode controlar um recurso natural sob o seu território ao qual pode restringir o acesso de terceiros. Demandas legalmente aplicáveis relativas a recursos específicos como, por exemplo, o direito de acesso a uma rodovia ou o direito de explorar um território na busca por recursos minerais, poderia representar um ativo para o titular. No entanto, a entidade pode ser capaz de acessar o potencial

de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos associados ao recurso sem que haja a necessidade de obtenção de direitos jurídicos.

Evento passado

5.13 A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de transação ou outro evento passado. Podem existir diversas transações passadas ou outros eventos que resultem no ganho do controle do recurso pela entidade e, por conseguinte, o caracterize como ativo. As entidades podem obter ativos por intermédio da sua compra em transação com contraprestação, bem como pelo seu desenvolvimento. Os ativos também podem surgir de transações sem contraprestação, inclusive por meio do exercício dos direitos soberanos. O poder de tributar ou emitir licenças, acessar, restringir ou negar acesso aos benefícios oriundos de recursos intangíveis como, por exemplo, o espectro eletromagnético (bandas de frequência de transmissões de telecomunicações), são exemplos dos poderes específicos do setor público e dos direitos que podem dar origem a ativos. Ao se avaliar o surgimento do direito de controle de recursos, os seguintes eventos devem ser considerados: (a) a capacidade geral para exercer o poder; (b) a constituição de poder por meio de lei, estatuto ou instrumento congênere; (c) o exercício do poder de criar um direito; e (d) o evento que dá origem ao direito de receber recursos de terceiros. O ativo surge quando o poder for exercido e os direitos de receber recursos existirem.

Passivo

Definição

5.14 Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Obrigação presente

5.15 As entidades do setor público podem ter uma série de obrigações. Obrigação presente é uma obrigação que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou uma obrigação que não ocorre por força de lei (obrigação não legalmente vinculada), as quais não possam ser evitadas pela entidade.

Saída de recursos da entidade

5.16 Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado ou extinto. A obrigação que pode ser liquidada ou extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo.

5.16A Para os fins desta estrutura conceitual, os termos "liquidado" ou "liquidação" não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária, conforme legislação brasileira sobre orçamento.

Evento passado

5.17 Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de transação ou de outro evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta. A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações,

28 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo. Quando a transação tem forma jurídica e é vinculada, tal como um contrato, o evento passado pode ser identificado de forma inequívoca. Em outros casos, pode ser mais difícil identificar o evento passado e é necessário fazer uma avaliação de quando a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos. Ao se fazer tal avaliação, fatores jurisdicionais devem ser levados em consideração pela entidade.

Obrigações legais e não legalmente vinculadas

5.18 As obrigações vinculadas podem ser obrigações legais (ou legalmente vinculadas) ou não legalmente vinculadas. As obrigações vinculadas podem originar-se tanto de transações com contraprestação quanto de transações sem contraprestação. A obrigação deve estar relacionada a um terceiro para poder gerar um passivo. A entidade não pode obrigar a si mesma, mesmo quando tenha divulgado publicamente a intenção de se comportar de determinado modo. A identificação de terceiros é uma indicação da existência de obrigação que dá origem a um passivo. Entretanto, não é essencial saber a identidade dos terceiros antes da época da extinção do passivo para que a obrigação presente exista.

5.19 Muitas transações que dão origem à obrigação preveem prazos de liquidação. A existência de prazo de liquidação pode fornecer uma indicação de que a obrigação envolve a saída de recursos e origina um passivo. Entretanto, existem muitos contratos ou acordos que não preveem prazos para a liquidação. A ausência de data de liquidação não impede que a obrigação origine um passivo.

Obrigações legais

5.20 Obrigação legal (ou legalmente vinculada) é exigível por força de lei. Tais obrigações exigíveis podem advir de uma série de dispositivos legais. Transações com contraprestação normalmente são de natureza contratual e, portanto, exigíveis por meio do direito contratual ou equivalente. Para alguns tipos de transações sem contraprestação, é necessário julgamento profissional para se determinar se a obrigação é exigível por força de lei. Quando for definido que a obrigação é exigível por força de lei, não há dúvida que a entidade não tem realisticamente alternativa alguma para evitar a obrigação e que, consequentemente, o passivo existe.

5.21 Algumas obrigações relacionadas a transações com contraprestação não são rigorosamente exigíveis por terceiros na data de apresentação das informações contábeis, mas serão exigíveis no transcurso do tempo sem que terceiros tenham que satisfazer outras condições – ou ter que realizar qualquer outra ação – antes da liquidação. As demandas que são exigíveis incondicionalmente em razão do transcurso do tempo são obrigações exigíveis no contexto da definição de passivo.

5.22 O poder soberano é a autoridade maior do governo para fazer, aditar e vetar os dispositivos legais. A existência do poder soberano não é uma condição para se concluir que a obrigação não satisfaz a definição de passivo conforme esta estrutura conceitual. A situação jurídica deve ser avaliada a cada apresentação da informação contábil para determinar se a obrigação deixa de ser vinculada e de satisfazer a definição de passivo.

Obrigações não legalmente vinculadas

5.23 Passivos podem surgir de obrigações não legalmente vinculadas. Estas se diferenciam das obrigações legais, pois as partes a quem as obrigações dizem respeito não podem tomar ações legais para liquidá-las. Obrigações não legalmente vinculadas que geram passivos têm as seguintes características:

(a) a entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;

(b) como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida da parte de terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e

(c) a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o cumprimento da obrigação gerada a partir dessas responsabilidades.

No setor público, as obrigações podem surgir em uma série de eventos. Por exemplo, na implementação de programa ou serviço, a obrigação pode decorrer:

(a) da realização de promessa política, tal como compromisso eleitoral;

(b) do anúncio de política; e

(c) da proposta (e aprovação) do orçamento (que podem ser dois eventos distintos).

Os estágios iniciais de implementação não devem dar origem a obrigações presentes que atendem à definição de passivo. Fases posteriores como, por exemplo, requerimentos que cumpram os critérios de elegibilidade para o serviço a ser prestado, pode dar lugar a obrigações que atendem à definição de passivo.

5.25 O momento no qual a obrigação dá origem ao passivo depende da natureza da obrigação. Os fatores que provavelmente irão impactar os julgamentos de que terceiros podem concluir de maneira válida que a obrigação é tal que a entidade tem pouca ou nenhuma alternativa realista de evitar a saída de recursos incluem:

(a) a natureza do evento ou eventos passados que dão origem à obrigação. Por exemplo, a promessa feita em eleição é improvável que dê origem a uma obrigação presente, porque uma promessa eleitoral raramente cria uma expectativa válida por parte de terceiros de que a entidade tem obrigação que tem pouca ou nenhuma alternativa realista para evitar o seu cumprimento. No entanto, um anúncio em relação a evento ocorrido pode ter apoio político tal que o governo não possa se desobrigar de cumpri-lo. Onde o governo se comprometeu a introduzir e a assegurar a dotação orçamentária necessária, tal anúncio pode dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada;

(b) a capacidade da entidade em modificar ou alterar a obrigação antes que ela se cristalize. Por exemplo, o anúncio de uma política geralmente não vai dar origem a uma obrigação não legalmente vinculada, que não possa ser modificada antes de ser implementada. Da mesma forma, se a obrigação depende da ocorrência de eventos futuros, pode haver discernimento para evitar a saída de recursos antes de ocorrerem esses eventos; e

(c) pode haver uma correlação entre a disponibilidade de fundos para liquidar uma obrigação particular e a criação de uma obrigação presente. Por exemplo, quando a despesa orçamentária foi aprovada e seu financiamento vinculado é assegurado por meio de apropriação, quando há disponibilidade de financiamento para uma contingência ou quando há transferência de nível diferente de governo, a obrigação não legalmente vinculada pode existir. No entanto, a ausência de dotação orçamentária própria não significa que a obrigação presente não surgiu.

5.26 “Coerção econômica”, “necessidade política” ou outras circunstâncias podem criar situações em que, apesar de o setor público não ser legalmente obrigado a incorrer na saída de recursos, as consequências políticas ou econômicas de não as atender são tão significativas que não deixam alternativa à entidade a não ser a de despendar recursos para liquidá-las.

Situação patrimonial líquida, outros recursos e outras obrigações

5.27 Conforme o item 5.4, em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, pode-se determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, o recurso ou a obrigação que não satisfaça a definição de elemento definido nesta estrutura conceitual precise ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Nesses casos, as NBCs TSP podem exigir ou permitir que esses recursos ou obrigações sejam reconhecidos como outros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos nesta estrutura conceitual.

5.28 A situação patrimonial líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante residual positivo ou negativo.

Receita e despesa

5.29 Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

5.30 Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

5.31 Receitas e despesas originam-se de transações com contraprestação e sem contraprestação, de outros eventos, tais como: aumentos e decréscimos não realizados de ativos e passivos; do consumo dos ativos por meio da depreciação; e da redução do potencial de serviços e da capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da redução ao valor recuperável. Receitas e despesas podem ser originadas de transações individuais ou de grupos de transações.

Superávit ou déficit do exercício

5.32 O superávit ou o déficit da entidade para o exercício é a diferença entre as receitas e as despesas que constam na demonstração que evidencia o desempenho das entidades do setor público.

Contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários

5.33 Contribuição dos proprietários corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade.

5.34 Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

5.35 É importante distinguir os conceitos de despesa e receita dos conceitos de distribuição aos proprietários e contribuição dos proprietários, inclusive as entradas que estabelecem inicialmente suas participações na entidade. Além do aporte de recursos e do pagamento de dividendos que podem ocorrer, é relativamente comum

que ativos e passivos sejam transferidos entre entidades do setor público. Sempre que tais transferências satisfizerem as definições de contribuição dos proprietários ou de distribuição aos proprietários, elas devem ser contabilizadas como tal.

5.36 As participações dos proprietários podem surgir na criação da entidade quando outra entidade contribui com recursos para dar à nova entidade a capacidade de iniciar suas operações. No setor público, as contribuições ou as distribuições de recursos são, algumas vezes, relacionadas à reestruturação do governo e irão tomar a forma de transferências de ativos e passivos em vez de transações em espécie. As participações dos proprietários podem tomar diferentes formas, podendo não ser evidenciadas por meio de instrumento de capital próprio.

5.37 A contribuição dos proprietários pode tomar a forma de aporte inicial de recursos na criação da entidade ou de aporte de recursos subsequente, inclusive quando da reestruturação da entidade. Já a distribuição aos proprietários pode ser: (a) o retorno sobre investimento; (b) o retorno total ou parcial de investimentos; ou (c) no caso da extinção ou reestruturação da entidade, o retorno de qualquer recurso residual.

CAPÍTULO 6 – RECONHECIMENTO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Crítérios de reconhecimento e sua relação com a evidência

6.1 Este capítulo identifica os critérios que devem ser satisfeitos para que um elemento seja reconhecido nas demonstrações contábeis. O reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil apropriada, que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

6.2 O item deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis quando:

(a) satisfizer a definição de elemento; e

(b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs.

6.3 Todos os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento são inseridos nas demonstrações contábeis. Em algumas circunstâncias, determinada NBC TSP pode também especificar que, para alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, um recurso ou obrigação que não satisfaça a definição de elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis desde que possa ser mensurado de maneira que satisfaça as características qualitativas e as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs. Outros recursos e outras obrigações são discutidos no Capítulo 5.

6.4 O reconhecimento envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data de divulgação do relatório.

Definição de elemento

6.5 Para ser reconhecido como elemento, o item precisa satisfazer a definição de um dos elementos

30 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

descritos no Capítulo 5. A incerteza sobre a existência de elemento é examinada ao considerar a evidência disponível para emitir julgamento neutro sobre se o item satisfaz todas as características essenciais da definição de elemento, considerando todos os fatos e circunstâncias disponíveis na data do relatório.

6.6 Caso se determine que o elemento, de fato, existe, a incerteza sobre o montante do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos representados por ele deve ser levado em consideração na sua mensuração (ver itens 6.7 e 6.8). Os responsáveis pela elaboração dos RCPGs revisam e avaliam toda a evidência disponível ao determinarem se o elemento existe e deve ser reconhecido, se aquele elemento continua a se qualificar para o reconhecimento (ver item 6.9), ou se houve mudança em elemento existente.

Incerteza quanto à mensuração

6.7 Para se reconhecer um item nas demonstrações contábeis, é necessário atribuir um valor monetário a ele. Isso requer escolher a base de mensuração apropriada e determinar se a mensuração do item cumpre as características qualitativas, levando-se em consideração as restrições acerca da informação nos RCPGs, inclusive que a mensuração seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa para o item a ser reconhecido nas demonstrações contábeis. A seleção da base de mensuração adequada é considerada no Capítulo 7.

6.8 Pode haver incerteza associada à mensuração de montantes apresentados nas demonstrações contábeis. O uso de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. Uma decisão acerca da relevância e da representação fidedigna da mensuração envolve a consideração de técnicas como, por exemplo, utilizar intervalos de resultados e estimativas pontuais, e se uma evidência adicional sobre as circunstâncias econômicas existentes na data do relatório está disponível. A evidenciação pode fornecer informação útil sobre as técnicas de estimativa empregadas. Pode haver raras circunstâncias nas quais o nível de incerteza em um único ponto da estimativa é tão grande que a relevância e a representação fidedigna da medida utilizada são questionáveis, mesmo que haja a evidenciação das técnicas de estimativa utilizadas. Nessas circunstâncias, o item não deve ser reconhecido.

Evidenciação e reconhecimento

6.9 A falha ao se reconhecer itens que satisfazem a definição de elemento e os critérios de reconhecimento utilizados não é convalidada pela evidenciação das políticas contábeis, notas ou outro detalhe explicativo. Contudo, a evidenciação pode fornecer informação sobre os itens que satisfazem muitas características que definem o elemento, mas nem todas. A evidenciação pode também fornecer informação sobre os itens que satisfazem a definição de elemento, mas que não podem ser mensurados de maneira que satisfaça suficientemente as características qualitativas e ir de encontro aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil. A evidenciação é apropriada quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil.

Desreconhecimento

6.10 O desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem. Ao se avaliar a incerteza sobre a existência do elemento, os mesmos critérios devem ser utilizados para o desreconhecimento, tais como aqueles utilizados no reconhecimento inicial.

CAPÍTULO 7 – MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Introdução

7.1 Este capítulo identifica os conceitos que orientam a seleção das bases de mensuração de ativos e passivos para as NBCs TSP e pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis quando não existirem regramentos específicos constantes das NBCs TSP.

Objetivo da mensuração

7.2 O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

7.3 A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem:

- (a) o custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
- (b) a capacidade operacional – a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
- (c) a capacidade financeira – a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

7.4 A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nos RCPGs.

Bases de mensuração e sua seleção

No nível de estrutura conceitual, não é possível identificar uma única base de mensuração que melhor atenda ao objetivo da mensuração. Portanto, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. A estrutura conceitual fornece orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos.

7.5 As seguintes bases de mensuração para os ativos são identificadas e discutidas à luz da informação que fornecem sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:

- (a) custo histórico;
- (b) valor de mercado^(*);
- (c) custo de reposição ou substituição;
- (d) preço líquido de venda;
- (e) valor em uso.

^(*) Justificativa em relação à adoção do valor de mercado em substituição ao valor justo (*fair value*):

Esta estrutura conceitual não propõe o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propõe o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

O IPSASB/Ifac alega que o valor justo, no contexto do setor público, é semelhante ao valor de mercado e a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa para os usuários dos RCPGs. Assim, esta estrutura conceitual convergida, em vez de incluir a definição de valor justo baseada em valor de saída, ou a definição de valor justo específica para o setor público, incluiu o valor de mercado como uma das bases de mensuração.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas IPSAS editadas pelo IPSASB/Ifac após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/Ifac, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Os itens BC7.20 a 7.28 do documento original do IPSASB/Ifac (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*) expõem de maneira detalhada as razões pelas quais houve a substituição da mensuração baseada no valor justo para o valor de mercado.

O Quadro 1 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas, ou não, para a entidade^(*).

^(*) Em alguns casos, o julgamento de valor é emitido para se classificar a base de mensuração, em particular, como observável ou não observável e/ou como específica ou não específica para a entidade.

Quadro 1 – Resumo das bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Entrada	Observável	Específica para a entidade
Preço líquido de venda	Saída	Observável	Específica para a entidade
Valor em uso	Saída ^(*)	Não observável	Específica para a entidade

^(*) Como indicado no item 7.66, para os ativos não geradores de caixa o cálculo do valor em uso pode exigir, subsidiariamente, o uso de custo de substituição.

7.6 As seguintes bases de mensuração dos passivos são identificadas e discutidas à luz (a) da informação que fornecem sobre o custo dos serviços prestados, da capacidade operacional e da capacidade financeira da entidade, e (b) da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação;
- (c) valor de mercado;
- (d) custo de liberação; e
- (e) preço presumido.

O Quadro 2 resume essas bases de mensuração em termos de: (a) se fornecem valores de entrada ou de saída; (b) se são observáveis no mercado; e (c) se são específicas para a entidade ou não.

Quadro 2 – Resumo das bases de mensuração dos passivos

Base de mensuração	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Custo de cumprimento da obrigação	Saída	Não observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)	Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de liberação	Saída	Observável	Específica para a entidade
Preço presumido	Entrada	Observável	Específica para a entidade

Valores de entrada e de saída

7.7 As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

(a) adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e

(b) incorrem em custos de transação na aquisição.

7.8 As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam

32 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Medidas observáveis e não observáveis

7.9 Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

Medidas específicas e não específicas para a entidade

7.10 As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo. As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

Nível de agregação ou desagregação para fins de mensuração

7.11 Para apresentar os ativos e os passivos nas demonstrações contábeis de modo a fornecer a informação que melhor satisfaça o objetivo da mensuração e a observar as características qualitativas pode ser necessário agregá-los ou desagregá-los para fins de mensuração. Os custos são comparados com os benefícios para se avaliar se tal agregação ou desagregação é apropriada.

Bases de mensuração para os ativos

Custo histórico

7.12 Custo histórico de um ativo é a importância fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.

7.13 Custo histórico é o valor de entrada, específico para a entidade^(*). No modelo do custo histórico, os ativos devem ser inicialmente reconhecidos pelo custo incorrido na sua aquisição. Subsequentemente ao reconhecimento inicial, esse custo pode ser alocado como despesa do exercício na forma de depreciação ou amortização para determinados ativos, à medida que o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos fornecidos por tais ativos são consumidos durante a sua vida útil. Após o reconhecimento inicial, a mensuração de ativo não é alterada para refletir as mudanças nos preços ou aumentos no valor do ativo.

^(*) O termo "custo histórico" também pode ser apresentado como "modelo de custo" ou, genericamente, como "mensuração baseada em custos".

7.14 No modelo do custo histórico, o montante do ativo pode ser reduzido ao se reconhecer a redução ao valor recuperável. O referido ajuste corresponde à extensão na qual o potencial de serviços ou a capacidade

de gerar benefícios econômicos fornecidos por ativo diminuiu devido às mudanças nas condições econômicas ou em outras condições, as quais são distintas do seu consumo. Isso envolve avaliações da capacidade de recuperação. Por outro lado, o montante do ativo pode ser aumentado para refletir o custo das adições e aprimoramentos (excluindo aumentos de preço para os ativos sem melhorias) ou outros eventos como, por exemplo, o incremento do valor de face de ativo financeiro.

Custo dos serviços

7.15 Quando o custo histórico for utilizado, o custo dos serviços reflete o montante dos recursos gastos para se adquirir ou desenvolver ativos consumidos na prestação de serviços. Normalmente, o custo histórico fornece um elo direto com as transações que, de fato, foram realizadas pela entidade. Como os custos utilizados são aqueles trazidos de exercícios anteriores sem ajuste pelas mudanças do preço, eles não refletem o custo dos ativos quando consumidos. Na medida em que o custo dos serviços é evidenciado utilizando-se preços passados, a informação fornecida pelo custo histórico não irá facilitar a avaliação do custo futuro de prestação de serviços caso as mudanças no valor cumulativo desde a sua aquisição sejam significativas.

Capacidade operacional

7.16 Caso o ativo tenha sido adquirido em transação com contraprestação, o custo histórico fornece informação sobre os recursos disponíveis para a prestação de serviços no futuro, baseada no seu custo de aquisição. À época em que o ativo é comprado ou desenvolvido, pode-se assumir que o valor do seu potencial de serviços para a entidade é igual ou maior do que o custo da aquisição^(*). Quando a depreciação ou amortização é reconhecida, ela reflete a extensão na qual o potencial de serviços do ativo foi consumido. A informação do custo histórico mostra que os recursos disponíveis para serviços futuros são equivalentes ao montante no qual foram evidenciados. Os aumentos no valor do ativo não são refletidos no modelo do custo histórico. Caso o ativo tenha sido adquirido em transação sem contraprestação, o valor da transação não fornece informação sobre a capacidade operacional.

^(*) Quando não for o caso, a mensuração inicial pelo custo histórico deve ser reduzida pelo montante da redução ao valor recuperável.

Capacidade financeira

7.17 O montante no qual os ativos são apresentados nas demonstrações contábeis auxilia na avaliação da capacidade financeira. O custo histórico pode fornecer informação sobre o montante dos ativos que pode ser utilizado como garantia efetiva para empréstimos. A avaliação da capacidade financeira também exige informação sobre o montante que poderia ser recebido pela venda do ativo e reinvestido em outros ativos para fornecer serviços diferentes. O custo histórico não fornece essa informação quando é significativamente diferente dos valores de saída atuais.

Aplicação das características qualitativas

7.18 Os itens 7.16 a 7.18 explicam as áreas nas quais o custo histórico fornece informação relevante em termos do seu valor confirmatório ou preditivo. Frequentemente, a aplicação do custo histórico é direta, porque a informação da transação está disponível prontamente. Como resultado, os montantes derivados do modelo do custo histórico são, geralmente, representações fidedignas na medida em que representam o que

pretendem representar, isto é, o custo de se adquirir ou desenvolver um ativo baseado nas transações efetivamente ocorridas. As estimativas de depreciação e redução ao valor recuperável utilizadas no modelo do custo histórico, particularmente para ativos não geradores de caixa, podem afetar a fidedignidade da representação da informação. Pelo fato da aplicação do custo histórico geralmente refletir os recursos consumidos com referência às transações efetivamente ocorridas, as medidas dessa aplicação são verificáveis, compreensíveis e podem ser elaboradas em tempo hábil.

7.19 A informação do custo histórico é comparável na extensão em que os ativos tenham a mesma data de aquisição ou data similar. Como o custo histórico não reflete o impacto das mudanças do preço, não é possível comparar os montantes dos ativos que foram adquiridos em épocas distintas quando os preços variarem significativamente.

7.20 Em determinadas circunstâncias, a aplicação do custo histórico pressupõe o uso de alocações, por exemplo, quando:

(a) vários ativos são adquiridos em uma única transação;

(b) os ativos são construídos pela própria entidade e os custos operacionais e outros gastos têm que ser atribuídos; e

(c) a utilização de método de mensuração, tal como o primeiro a entrar é o primeiro a sair (PEPS), é necessária quando vários ativos semelhantes são mantidos. Na medida em que tais alocações forem arbitrarias, faz com que se reduza a extensão na qual a mensuração atende às características qualitativas.

Mensurações a valor corrente

7.21 As mensurações a valor corrente refletem o ambiente econômico vigente na data de apresentação do relatório.

7.22 Existem quatro bases de mensuração a valor corrente para os ativos:

- (a) valor de mercado;
- (b) custo de reposição ou substituição;
- (c) preço líquido de venda; e
- (d) valor em uso.

Valor de mercado

7.23 Valor de mercado para ativos é o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado.

7.24 Na aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são os mesmos, caso os custos da transação sejam ignorados e a transação seja uma transação com contraprestação. A extensão na qual o valor de mercado satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil e as necessidades de informação dos usuários depende, parcialmente, da qualidade das evidências do mercado. Essas, por sua vez, dependem das características do mercado no qual o ativo é comercializado. O valor de mercado é especialmente apropriado quando se julga que a diferença entre os valores de entrada e de saída provavelmente não será significativa ou o ativo é mantido com a intenção de ser vendido.

7.25 Em princípio, os valores de mercado fornecem informação útil porque refletem, de maneira adequada, o valor do ativo para a entidade. Em mercado aberto, ativo e organizado (ver item 7.28), o ativo não pode valer menos do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode

obter esse montante pela venda, e o ativo também não pode valer mais do que o valor de mercado, uma vez que a entidade pode obter potencial de serviços equivalente ou capacidade de gerar benefícios econômicos pela compra do mesmo ativo.

7.26 A utilidade dos valores de mercado é mais questionável quando não se observa a premissa de que os mercados são abertos, ativos e organizados. Em tais circunstâncias, não se pode presumir que o ativo possa ser vendido pelo mesmo valor pelo qual ele pode ser adquirido e é necessário determinar se o valor de saída ou de entrada é a medida mais útil. Os valores de mercado baseados em valores de saída são úteis para ativos que são mantidos para comercialização como, por exemplo, certos instrumentos financeiros, mas pode não ser útil para ativos operacionais especializados. Além disso, enquanto a compra de um ativo fornece evidência de que o valor do ativo para a entidade é, pelo menos, tão grande quanto o seu preço de compra, os fatores operacionais podem significar que o valor para a entidade pode ser maior. Desse modo, os valores de mercado podem não refletir o valor do ativo para a entidade, representado pela sua capacidade operacional.

Valores de mercado em mercado aberto, ativo e organizado

7.27 Os mercados abertos, ativos e organizados têm as seguintes características:

(a) não existem barreiras que impeçam a entidade de realizar transações no mercado;

(b) eles são mercados ativos e, assim, há frequência e volume suficientes de transações para fornecer informação sobre o valor; e

(c) eles são organizados, com compradores e vendedores bem informados, agindo sem impulsos, de modo a haver garantia de imparcialidade na determinação dos preços correntes, inclusive que os preços não representem vendas precipitadas.

Mercado organizado é aquele que funciona de maneira confiável, segura, precisa e eficiente. Tais mercados lidam com ativos que são idênticos e, portanto, mutuamente intercambiáveis como, por exemplo, *commodities*, moedas e títulos em que os preços são públicos. Na prática, poucos mercados, se houver, exibem plenamente todas essas características, mas alguns poderão se aproximar de mercado organizado tal como descrito.

Valores de mercado em que os mercados não podem ser considerados abertos, ativos e organizados

7.28 Os mercados de ativos que sejam únicos e raramente comercializados não são abertos, ativos e organizados, ou seja, quaisquer compras e vendas são negociadas individualmente e pode haver grande amplitude de valores pelos quais uma transação pode ser acordada. Portanto, os participantes incorrem em custos significativos para comprar ou vender um ativo. Em tais circunstâncias, é necessário utilizar uma estimativa do valor de venda, à data de mensuração e conforme as condições presentes de mercado.

Custos dos serviços

7.29 A receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser mensurada com base nos valores relativos ao exercício. Caso os ativos utilizados para prestar os serviços sejam mensurados pelo valor de mercado, a alocação do custo dos ativos para refletir o seu consumo no período se baseia nele.

34 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

7.30 A utilização de valores do mercado permite que o retorno sobre os ativos seja determinado. Contudo, as entidades do setor público normalmente não realizam atividades com o objetivo principal de gerar lucros, e os serviços, com frequência, são prestados por meio de transações sem contraprestação ou em condições subsidiadas. Consequentemente, pode haver pouca relevância nas informações de resultados decorrentes de saídas baseadas em valores de mercado.

7.31 Conforme observado no item 7.30, a receita da prestação de serviços evidenciada nas demonstrações contábeis deve ser mensurada com base nos valores correntes no exercício. Assim, o superávit ou o déficit do período inclui movimentações de valores que acontecem durante o período no qual os ativos e passivos são mantidos e nenhum resultado é evidenciado na venda do ativo. Quando o ativo é comercializado em mercado aberto, ativo e organizado, a existência do mercado fornece segurança à entidade para constatar o valor de mercado (e nada além disso) à data do relatório. Portanto, é desnecessário adiar o reconhecimento das mudanças no valor até que o ganho seja realizado no ato da venda. Contudo, quando os ativos utilizados para prestar serviços não são comercializados em mercados abertos, ativos e organizados (ou em mercados assemelhados), a relevância da receita e da despesa relacionadas às mudanças no valor de mercado é questionável.

Capacidade operacional

7.32 A informação sobre o valor de mercado dos ativos mantidos para prestar serviços futuros é útil se refletir o valor que a entidade é capaz de obter deles ao utilizá-los na prestação de serviços. Entretanto, se o valor de mercado baseado em valores de saída for significativamente menor do que o custo histórico, o valor de mercado é provavelmente menos relevante do que o custo histórico para fornecer informação sobre a capacidade operacional. Além disso, esse valor de mercado também é provavelmente menos relevante do que as medidas correntes baseadas em valores de entrada.

Capacidade financeira

7.33 A avaliação da capacidade financeira requer a informação sobre o montante que deveria ser recebido na venda do ativo. Essa informação é fornecida pelo valor de mercado.

Aplicação das características qualitativas

7.34 Os valores determinados em mercados abertos, ativos e organizados podem ser prontamente utilizados para fins de elaboração e divulgação da informação contábil. Nesses casos, a informação irá satisfazer as características qualitativas, isto é, é relevante, fidedignamente representada, compreensível, comparável e verificável. Em tais condições de mercado, os valores de entrada e de saída podem ser assumidos como sendo os mesmos ou muito semelhantes. Pelo fato de ser em tempo hábil, tal informação, provavelmente, também é tempestiva.

7.35 A extensão na qual os valores de mercado satisfazem as características qualitativas diminui na medida em que a qualidade das evidências de mercado diminui e a determinação de tais valores é baseada em estimativas. Conforme indicado acima, os valores de mercado baseados em valores de saída somente são relevantes para avaliações da capacidade financeira e, não, para as avaliações dos custos dos serviços e da capacidade operacional.

Custo de reposição ou substituição

7.37 Custo de reposição^(*) ou substituição é o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.

(*) O termo completo é “custo de reposição depreciado otimizado”, que se refere à reposição do potencial de serviços incorporado em ativo e, não, o próprio ativo (ver item 7.41). O termo “custo de reposição” foi utilizado para fins desta estrutura conceitual.

7.38 O custo de reposição difere do valor de mercado porque:

(a) no contexto do setor público, é, explicitamente, um valor de entrada que reflete o custo de reposição do potencial de serviços do ativo;

(b) inclui todos os custos que seriam, necessariamente, incorridos na reposição do potencial de serviços do ativo; e

(c) é específico à entidade e, portanto, reflete a posição econômica da entidade em vez da posição predominante em mercado hipotético. Por exemplo, o custo de reposição de veículo é menor para a entidade que normalmente adquire grande número de veículos em uma única transação e é capaz de negociar descontos do que para a entidade que compra os veículos individualmente.

7.39 Como as entidades normalmente adquirem os seus ativos pelo meio mais econômico disponível, o custo de reposição reflete o processo de compra ou de construção que a entidade geralmente observa. O custo de reposição reflete a substituição do potencial de serviços no curso normal das operações e, não, os custos que poderiam ser incorridos caso surgisse a necessidade urgente resultante de evento imprevisível, tal como um incêndio.

7.40 O custo de reposição corresponde ao custo para substituir o potencial de serviços do ativo. O custo de reposição adota a abordagem otimizada e difere do custo de reprodução, que é o custo de se adquirir um ativo idêntico^(*). Ainda que, em muitos casos, a substituição mais econômica do potencial de serviços corresponda à compra de ativo semelhante ao que é controlado, o custo de reposição se baseia em ativo alternativo caso forneça o mesmo potencial de serviços, com custo menor. Para os fins da informação contábil, portanto, é necessário evidenciar a diferença no potencial de serviços entre o ativo existente e o ativo substituto.

(*) Podem existir casos em que o custo de reposição seja igual ao custo de reprodução. Isto é, a maneira mais econômica de se substituir o potencial de serviços é reproduzir o ativo.

7.41 O potencial de serviços apropriado é aquele no qual a entidade seja capaz de utilizar ou espera utilizar, tendo em vista a necessidade de se manter capacidade de serviços suficiente para lidar com as contingências. Dessa maneira, o custo de reposição do ativo reflete a redução na capacidade de serviço exigida. Por exemplo, se a entidade possui uma escola que comporte quinhentos alunos, mas, devido a mudanças demográficas desde a sua construção, seja adequada uma escola para cem alunos para as necessidades atuais e razoavelmente requeridas, o custo de reposição do ativo é aquele de uma escola para cem alunos.

7.42 Em alguns casos, o valor a ser obtido do ativo será maior do que o seu custo de reposição. Contudo, não seria apropriado mensurar o ativo por aquele valor, uma vez que ele inclui os benefícios das atividades futuras, em vez do potencial de serviços na data do relatório. O custo de reposição representa o maior valor potencial do ativo, já que, por definição, a entidade deve ser capaz de assegurar

o potencial de serviços equivalente ao incorrer no custo de reposição.

Custo dos serviços

7.43 O custo de reposição fornece uma medida relevante do custo de prestação de serviços. O custo de consumo do ativo é equivalente ao montante do sacrifício do potencial de serviços incorrido por essa utilização. Esse montante é o seu custo de reposição – a entidade é capaz de restaurar a sua posição para aquela imediatamente anterior ao consumo do ativo pelo desembolso igual ao custo de reposição.

7.44 Os custos dos serviços devem ser evidenciados em termos presentes quando baseados no custo de reposição. Assim, o montante do ativo consumido deve ser reconhecido pelo valor dos ativos à época em que foram consumidos – e não na época em que foram adquiridos, como custo histórico. Isso fornece uma base válida para a comparação entre o custo dos serviços e o montante de tributos e outras receitas recebidos no período – os quais são geralmente as transações do período atual e mensuradas aos valores atuais – e para avaliar se os recursos foram utilizados com economicidade e eficiência. Fornece também uma base útil para comparação com outras entidades que evidenciam na mesma base, já que os valores do ativo não são afetados pelas diferentes datas de aquisição, além de possibilitar a avaliação do custo de se prestar serviços futuros e das necessidades futuras de recursos, já que os custos futuros provavelmente serão mais assemelhados aos custos presentes do que aqueles incorridos no passado, quando os valores eram diferentes (ver também o item 7.48).

Capacidade operacional

7.45 Em princípio, o custo de reposição fornece uma medida útil dos recursos disponíveis para prestar os serviços no futuro, uma vez que está centrado no valor atual dos ativos e o seu potencial de serviços para a entidade.

Capacidade financeira

7.46 O custo de reposição não fornece informação sobre os montantes que seriam recebidos na venda de ativos. Portanto, não facilita a avaliação da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

7.47 Conforme observado anteriormente, o custo de reposição é relevante para avaliações do custo dos serviços e da capacidade operacional, mas não é relevante para avaliações da capacidade financeira. Em algumas circunstâncias, o cálculo do custo de reposição é complexo e exige opiniões subjetivas. Esses fatores podem reduzir a representação fidedigna do custo de reposição. Nesse contexto, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no custo de reposição podem ser afetadas e o custo de reposição pode ser mais dispendioso do que algumas outras alternativas. A informação do custo de reposição pode também não ser de compreensão direta, especialmente quando a informação reflete a redução na capacidade de serviços exigida (ver item 7.41).

7.48 A informação do custo de reposição é comparável dentro da entidade quando os ativos que fornecem potencial de serviços equivalentes são informados em montantes semelhantes, independentemente de quando tiverem sido adquiridos. Em princípio, entidades diferentes podem evidenciar ativos semelhantes em montantes diferentes porque o custo de

reposição é uma medida específica que reflete as oportunidades de substituição que estão disponíveis para a entidade. As oportunidades de substituição podem ser as mesmas ou semelhantes para diferentes entidades do setor público. Quando são diferentes, a vantagem econômica da entidade que é capaz de adquirir o ativo de forma menos dispendiosa é evidenciada nas demonstrações contábeis por meio de valores mais baixos dos ativos e de menor custo de serviços, de modo a ser uma representação fidedigna.

Preço líquido de venda

7.49 Preço líquido de venda é o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.

7.50 O preço líquido de venda é diferente do valor de mercado, uma vez que não exige mercado aberto, ativo e organizado ou estimativa de preço em tal mercado e que inclua os gastos para a venda da entidade. Portanto, o preço líquido de venda reflete as restrições na venda e é específico à entidade.

7.51 A utilidade potencial de mensurar ativos pelo preço líquido de venda é que o ativo não pode valer menos para a entidade do que o montante que ela poderia obter na venda do ativo. Entretanto, não é apropriado como base de mensuração se a entidade for capaz de utilizar os seus recursos de maneira mais eficiente ao empregar o ativo de outra maneira, por exemplo, ao utilizá-lo na prestação de serviços.

7.52 O preço líquido de venda é útil, portanto, quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. Esse é o caso quando o ativo não puder fornecer potencial de serviços ou gerar benefícios econômicos ao menos tão valiosos quanto seu preço líquido de venda. O preço líquido de venda pode fornecer informação útil quando a entidade estiver obrigada contratualmente a vender o ativo abaixo do valor de mercado. Pode haver casos em que o preço líquido de venda pode indicar uma oportunidade de negócios.

Custo dos serviços

7.53 Não é apropriado quantificar o custo da prestação de serviços pelo preço líquido de venda. Tal abordagem envolveria a utilização do valor de saída como base da despesa evidenciada.

Capacidade operacional

7.54 O registro de ativos mantidos para utilização na prestação de serviços ao preço líquido de venda não fornece informação útil para a avaliação da capacidade operacional. O preço líquido de venda demonstra o montante que poderia ser obtido na venda do ativo em vez do valor do potencial de serviços que poderia ser obtido daquele ativo.

Capacidade financeira

7.55 Conforme observado anteriormente, a avaliação da capacidade financeira exige informação sobre o montante que seria recebido na venda do ativo. Tal informação é fornecida pela utilização do preço líquido de venda. Entretanto, essa mensuração não é relevante para ativos que podem gerar potencial de serviços mais significativos ao continuar utilizando-os para prestar serviços.

Aplicação das características qualitativas

7.56 Conforme indicado no item 7.52, o preço líquido de venda fornece informação relevante somente

36 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

quando o emprego mais eficiente para a entidade, sob o ponto de vista dos recursos, for vender o ativo. As avaliações do preço líquido de venda podem ser feitas por meio de referência aos mercados ativos onde eles existirem. Para os ativos mais importantes, pode ser possível obter, com custo-benefício razoável, avaliações de profissionais. O preço líquido de venda geralmente fornece informação compreensiva.

7.57 Na maioria dos casos em que é relevante, o preço líquido de venda cumpre as características qualitativas da representação fidedigna, da verificabilidade e da tempestividade.

Valor em uso

7.58 Valor em uso é o valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.

Adequação do valor em uso

7.59 O valor em uso é um valor específico à entidade que reflete o montante que pode ser obtido do ativo por meio da sua operação e de sua alienação ao final da sua vida útil. Como observado no item 7.42, o valor que deriva do ativo é, muitas vezes, maior do que seu custo de reposição – normalmente é, também, maior do que o seu custo histórico. Quando for esse o caso, evidenciar o ativo pelo seu valor em uso é de utilidade limitada, uma vez que, por definição, a entidade é capaz de garantir o potencial de serviços equivalente pelo custo de reposição.

7.60 O valor em uso também não é base de mensuração apropriada quando for menor que o preço líquido de venda, já que, nesse caso, o uso mais eficiente do ativo é vendê-lo em vez de continuar a utilizá-lo.

7.61 Portanto, o valor em uso é apropriado quando for menor do que o custo de reposição e maior do que o seu preço líquido de venda. Isso ocorre quando não vale a pena substituir o ativo, mas o valor do seu potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos for maior do que o seu preço líquido de venda. Em tais circunstâncias, o valor em uso representa o valor do ativo para a entidade.

7.62 O valor em uso é base de mensuração apropriada para a avaliação de determinados ajustes de redução ao valor recuperável porque é utilizado na determinação do montante recuperável para o ativo ou grupo de ativos.

Custo dos serviços, capacidade operacional e capacidade financeira

7.63 Dada a sua complexidade potencial (ver item 7.66), a sua aplicabilidade limitada e o fato de que a sua operacionalização no contexto do setor público para ativos não geradores de caixa envolve, subsidiariamente, a utilização do custo de reposição, em regra, o valor em uso é inapropriado para determinar o custo dos serviços e sua utilidade para avaliações da capacidade operacional é limitada e provavelmente só deve ser significativa em circunstâncias atípicas quando as entidades têm grande número de ativos que não se justifique substituir, mas o seu valor em uso é maior do que o seu preço líquido de venda. Esse pode ser o caso, por exemplo, da descontinuidade da prestação do serviço no futuro, em que os recursos advindos da venda imediata sejam menores do que o potencial de serviços gerado pelos ativos. O valor em uso não envolve uma estimativa do montante líquido que a

entidade receberá pela alienação do ativo. Entretanto, a sua aplicabilidade limitada reduz a sua relevância para as avaliações da capacidade financeira.

Aplicação das características qualitativas

7.64 Enquanto o valor em uso pode ser utilizado nas avaliações de determinadas perdas por redução ao valor recuperável, a sua relevância para a informação contábil é limitada às circunstâncias delineadas no item 7.61.

7.65 A extensão na qual o valor em uso satisfaz as outras características qualitativas depende de como ele for determinado. Em alguns casos, o valor em uso do ativo pode ser quantificado ao se calcular o valor que a entidade pode obter do ativo assumindo a sua utilização continuada. Isso pode se basear nas entradas de caixa futuras relacionadas ao ativo ou nas reduções de custo que se acumulam para a entidade por meio do controle do ativo. O cálculo do valor em uso leva em consideração o valor temporal do dinheiro e, em princípio, o risco das variações no montante e no cronograma dos fluxos de caixa.

7.66 O cálculo do valor em uso pode ser complexo. Os ativos que são empregados nas atividades geradoras de caixa fornecem, muitas vezes, fluxos de caixa juntamente com outros ativos. Nesses casos, o valor em uso pode ser estimado somente ao calcular o valor presente dos fluxos de caixa de grupo de ativos e então fazer a alocação para os ativos individuais.

7.67 No setor público, a maioria dos ativos é mantida com o objetivo primordial de contribuir para o fornecimento de serviços em vez da geração de retorno comercial, sendo que tais ativos são referidos como ativos não geradores de caixa. Como o valor em uso normalmente é derivado dos fluxos de caixa esperados, a sua operacionalização em tal contexto pode ser difícil. Pode ser inapropriado calcular o valor em uso com base nos fluxos de caixa esperados porque tal mensuração não seria uma representação fidedigna do valor em uso de tal ativo para a entidade. Portanto, seria necessário utilizar, subsidiariamente, o custo de reposição para fins de elaboração e divulgação da informação contábil.

7.68 O método de se determinar o valor em uso reduz a sua representação fidedigna em muitos casos. Afeta também a tempestividade, a comparabilidade, a compreensibilidade e a verificabilidade da informação elaborada com base no valor em uso.

Bases de mensuração para os passivos

7.69 Esta seção discute as bases de mensuração para os passivos, não repete toda a discussão sobre os ativos e considera as seguintes bases de mensuração:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação;
- (c) valor de mercado;
- (d) custo de liberação; e
- (e) preço presumido.

Custo histórico

7.70 Custo histórico para o passivo é a importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.

7.71 No modelo do custo histórico, as mensurações iniciais podem ser ajustadas para refletir fatores como o acúmulo de juros, o acréscimo de descontos ou a amortização de prêmio.

7.72 Quando o valor temporal do passivo é material – por exemplo, quando o prazo de vencimento for significativo – o montante do pagamento futuro é descontado de modo que, quando do reconhecimento inicial do passivo, ele represente o valor do montante recebido. A diferença entre o montante a ser pago no futuro e o valor presente do passivo é amortizada ao longo da vida do passivo, sendo registrada conforme a data do fato gerador.

7.73 As vantagens e as desvantagens de se utilizar a base do custo histórico para passivos são semelhantes às aplicadas em relação aos ativos. O custo histórico é apropriado quando os passivos provavelmente forem liquidados nos termos estabelecidos. No entanto, o custo histórico não pode ser aplicado para os passivos que não se originam de transação como, por exemplo, passivo para o pagamento de danos civis. É também improvável que o custo histórico forneça informação relevante quando o passivo decorrer de transação sem contraprestação, uma vez que esta não fornece uma representação fidedigna das demandas sobre os recursos da entidade. Também se torna difícil aplicar o custo histórico aos passivos que podem variar em seu montante como, por exemplo, aqueles relacionados a passivos previdenciários.

Custo de cumprimento da obrigação

7.74 Custo de cumprimento da obrigação corresponde aos custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.

7.75 Quando o custo de cumprimento depender de eventos futuros incertos, todos os resultados possíveis devem ser levados em consideração em sua estimativa, visando refletir todos esses possíveis resultados de forma imparcial.

7.76 Quando o cumprimento da obrigação exigir que algum trabalho venha a ser feito (obrigação de fazer) – por exemplo, quando o passivo for para sanar dano ambiental –, os custos relevantes devem corresponder àqueles em que a entidade irá incorrer; pode corresponder ao custo de reparação por conta própria ou por meio de terceiros. Contudo, os custos de contratar um terceiro somente são relevantes quando se tratar da maneira menos onerosa para se liquidar a obrigação.

7.77 Quando o cumprimento da obrigação vier a ser realizado por conta própria, o custo de cumprimento da obrigação não deve incluir qualquer ganho, dado que tais ganhos não representam a utilização dos recursos da entidade. Quando o cumprimento for baseado em terceiros, o montante deve incluir, implicitamente, o lucro exigido pelo contratado, já que o valor total cobrado por este é uma demanda por recursos da entidade – isso é consistente com a abordagem para ativos, em que o custo de reposição incluiria o lucro exigido pelo fornecedor, mas nenhum lucro seria incluído no custo de reposição para ativos que a entidade deve substituir por meio de desenvolvimento próprio.

7.78 Quando o cumprimento da obrigação não acontecer por período prolongado, os fluxos de caixa devem ser descontados para refletir o valor do passivo na data do relatório.

7.79 Geralmente, o custo de cumprimento da obrigação é relevante para mensurar passivos, com exceção das seguintes circunstâncias:

(a) quando a entidade puder ser dispensada da obrigação em montante menor do que o custo de seu cumprimento, então o custo dessa dispensa é a mensuração mais relevante do ônus do passivo, do mesmo

modo que, para o ativo, o preço líquido de venda é mais relevante quando for maior do que o valor em uso; e

(b) no caso dos passivos assumidos por determinada importância, o preço presumido (ver itens 7.87 a 7.91) é mais relevante quando for maior que o custo de cumprimento da obrigação e o custo da liberação.

Valor de mercado

7.80 Valor de mercado para passivos é o montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.

7.81 As vantagens e desvantagens do valor de mercado para os passivos são as mesmas que para os ativos. Tal base de mensuração pode ser adequada, por exemplo, quando o passivo for atribuível a mudanças em determinada taxa, preço ou índice cotado em mercado aberto, ativo e organizado. Entretanto, quando a capacidade para transferir o passivo for restrita e os termos nos quais a transferência puder ser feita não estiverem claros, os casos nos quais os valores de mercado são aplicáveis, mesmo que existam, serão significativamente mais frágeis. Esse é particularmente o caso dos passivos originados das obrigações nas transações sem contraprestação, dado ser improvável que exista mercado aberto, ativo e organizado para tais passivos.

Custo de liberação

7.82 O custo de liberação é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos. O custo de liberação se refere ao montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. O custo de liberação é o montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Quando há mais de um modo de garantir a liberação do passivo, o custo de liberação é aquele que representa o menor montante — isso é consistente com a abordagem para os ativos, em que, por exemplo, o preço líquido de venda não refletiria o montante que deveria ser recebido na venda a sucateiro, caso o preço maior pudesse ser obtido na venda para o comprador que utilizaria o ativo.

7.83 Para alguns passivos, especialmente no setor público, a transferência de passivo é praticamente impossível e, assim, o custo de liberação corresponde ao montante que o credor aceita para o cumprimento da sua demanda. Esse montante é conhecido se estiver especificado no acordo com o credor – por exemplo, quando o contrato inclui cláusula específica de cancelamento.

7.84 Em alguns casos, pode haver evidência do valor pelo qual o passivo poderá ser transferido – por exemplo, no caso do passivo de algumas obrigações por pensões. Transferir o passivo pode ser diferente de celebrar um acordo com a parte que cumprirá a obrigação da entidade ou arcará com todos os custos decorrentes do passivo. Para o passivo ser transferido é necessário que todos os direitos do credor em relação à entidade sejam extintos. Caso esse não seja o efeito do acordo, o passivo da entidade permanece com ela.

7.85 Ao se avaliar se o custo de liberação é adequado para mensurar passivos, é necessário considerar se a maneira prevista é uma opção que, na prática, está aberta para entidade, estando ciente de quaisquer consequências da obtenção da liberação como, por exemplo, dano à reputação da entidade.

38 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

7.86 Assim como o preço líquido de venda é relevante somente quando a alternativa mais eficiente do recurso para a entidade for vender o ativo, o custo de liberação é relevante somente quando a alternativa mais eficiente for buscar a liberação imediata da obrigação. Em especial, quando o custo do cumprimento da obrigação for menor do que o custo de liberação, o primeiro fornece informação mais relevante do que o segundo, mesmo se for viável negociar a liberação da obrigação, conforme os métodos de transferência de passivos previstos no item 7.84.

Preço presumido

7.87 O preço presumido é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos. Do mesmo modo que o custo de reposição representa o montante que a entidade pagaria racionalmente para adquirir o ativo, o preço presumido representa o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. As transações com contraprestação realizadas em condições normais fornecem evidência do preço presumido – esse não é o caso das transações sem contraprestação.

7.88 No contexto da atividade que é realizada visando lucro, a entidade assumirá o passivo somente se o montante pago para assumi-lo for maior do que o custo de cumprimento da obrigação ou que o custo de liberação, isto é, o montante da liquidação. Uma vez que o preço presumido tiver sido aceito pela entidade, a entidade tem a obrigação com o seu credor.

7.89 Quando se incorre em passivo pela primeira vez em transação com contraprestação, o preço presumido representa o montante que foi aceito pela entidade para assumi-lo – é razoável considerar que o preço presumido é o valor que a entidade racionalmente aceitaria para assumir um passivo semelhante. Seria cobrado um valor maior caso algumas pressões concorrenciais permitissem fazê-lo, mas não necessariamente um menor. Assim, como o custo de reposição é o valor atual, conceitualmente o preço presumido também é. Existem, contudo, problemas práticos ao se refletir mudanças nos valores das obrigações que são informadas no preço presumido.

7.90 Uma consequência de se informar as obrigações do exercício com base no preço presumido é que nenhum ganho é informado à época na qual a obrigação é aceita. O ganho ou a perda é evidenciado nas demonstrações contábeis no período em que ocorre o cumprimento da obrigação (ou liberação), já que corresponde à diferença entre a receita originada e o custo de cumprimento da obrigação.

7.91 A entidade pode ter a obrigação potencial que seja maior do que o preço presumido. Caso a entidade tenha que buscar a liberação do contrato, a outra parte no contrato poderá ser capaz de demandar compensação por perdas, bem como o retorno de quaisquer montantes pagos. Contudo, dado que a entidade pode liquidar a obrigação, ela pode evitar tais obrigações adicionais e seria uma representação fidedigna evidenciar a obrigação por valor inferior ao preço presumido – esta é uma situação análoga à situação do ativo que gera benefícios superiores ao custo de reposição. Em tais circunstâncias, como explicado no item 7.42, o custo de reposição (em vez do valor em uso) é a base de mensuração mais relevante.

CAPÍTULO 8 – APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO NO RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Introdução

8.1 Este capítulo estabelece os conceitos aplicáveis à apresentação da informação nos RCPGs, inclusive nas demonstrações contábeis dos governos e outras entidades do setor público.

8.2 A apresentação das informações nos RCPGs possui ligação com os capítulos 1 a 4 – os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, as necessidades dos usuários, as características qualitativas, as restrições na informação incluída nos RCPGs e a entidade que reporta a informação contábil influenciam as decisões relativas à apresentação das informações. Para a informação evidenciada nas demonstrações contábeis, a apresentação é relacionada também às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração identificados nos capítulos 5 a 7, por exemplo:

- (a) a definição dos elementos afeta os itens que podem ser apresentados nas demonstrações contábeis;
- (b) a aplicação dos critérios de reconhecimento afeta a localização da informação; e
- (c) a seleção das bases de mensuração impacta a informação apresentada nas metodologias de mensuração.

Idioma no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados

8.3 O idioma (ou idiomas) no qual as demonstrações contábeis e outros RCPGs são divulgados dá suporte à realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e as características qualitativas. Todas as versões traduzidas precisam ser fiéis à versão do idioma original. A versão traduzida é disponibilizada para satisfazer as necessidades dos usuários em referência a:

- (a) dispositivos legais na jurisdição da entidade; e
- (b) relação custo-benefício da tradução.

Apresentação

8.4 A apresentação corresponde à seleção, à localização e à organização da informação que é evidenciada nos RCPGs.

8.5 A apresentação visa fornecer informação que contribua com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e alcança as características qualitativas, enquanto considera as restrições na informação incluída nos RCPGs. As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros e de outra natureza.

8.6 O Capítulo 1 explica que os RCPGs compreendem relatórios múltiplos, cada um respondendo mais diretamente a determinados aspectos dos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil ou no alcance dessas informações. Adicionalmente às demonstrações contábeis, os RCPGs fornecem informação relevante, por exemplo, para avaliações do desempenho dos serviços da entidade e a sustentabilidade das suas finanças. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil aplicados à área coberta por determinado relatório orientam as decisões sobre a apresentação daquele relatório.

8.7 As decisões sobre a apresentação podem:

- (a) resultar no desenvolvimento de novo RCPG, na movimentação da informação entre os relatórios ou na fusão dos relatórios existentes; ou
- (b) ser decisões detalhadas sobre a seleção, a localização e a organização da informação no RCPG.

Decisões sobre a apresentação estão interligadas

8.8 As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação estão interligadas e, na prática, provavelmente são consideradas em conjunto. O montante ou o tipo de informação selecionada pode ter implicações sobre se relatório é elaborado em separado ou organizado em quadros ou tabelas separados. As três seções seguintes focam separadamente em cada decisão sobre a apresentação.

Seleção da informação

8.9 As decisões sobre a seleção da informação tratam da informação que é evidenciada:

- (a) nas demonstrações contábeis; e
- (b) nos RCPGs que não correspondam às demonstrações contábeis (outros RCPGs).

8.10 Como explica o Capítulo 2, os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são o de fornecer informação sobre a entidade que seja útil para os usuários dos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. O Capítulo 2 descreve os tipos de informações que os usuários necessitam para satisfazer esses objetivos. Aquela descrição orienta as decisões sobre se determinados tipos de relatórios são necessários. Este capítulo foca na seleção da informação a ser apresentada nos RCPGs, incluindo as demonstrações contábeis e outros relatórios.

Seleção e natureza da informação

Natureza da informação nas demonstrações contábeis

8.11 As necessidades de informação dos usuários identificados no Capítulo 2 corroboram a seleção da informação para as demonstrações contábeis. Essas necessidades incluem a informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade para:

- (a) possibilitar aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas por estes recursos na data do relatório;
- (b) informar as avaliações de questões como se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou de forma eficiente e eficaz para alcançar os seus objetivos na prestação de serviços; e
- (c) informar as avaliações do desempenho e a liquidez e solvência da entidade.

8.12 As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:

- (a) a entidade satisfaz os seus objetivos financeiros;
- (b) as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
- (c) a entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.

8.13 As demonstrações contábeis não evidenciam de modo abrangente o desempenho dos serviços da entidade. Contudo, a informação nas demonstrações contábeis pode fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:

- (a) receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e

(b) os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.

8.14 Outros relatórios nos RCPGs apresentam informação adicional às demonstrações contábeis. Tal informação poderia, por exemplo, incluir:

- (a) informação sobre a sustentabilidade das finanças públicas da entidade;
- (b) discussão e análise das demonstrações contábeis; ou
- (c) informação sobre o desempenho dos serviços.

Informação selecionada para exposição ou evidenciação

8.15 A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nos RCPGs. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave no RCPG, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam os usuários a entenderem a informação exposta. A evidenciação não substitui a exposição.

8.16 A repetição da informação no RCPG geralmente precisa ser evitada. Contudo, a mesma informação pode ser tanto exposta como evidenciada. Por exemplo, o montante exposto nas demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto. Do mesmo modo, a mesma informação pode ser apresentada em RCPGs diferentes para tratar diferentes propósitos.

Informação selecionada para exposição

8.17 Todos os RCPGs contêm mensagens-chave que são comunicadas, uma vez que todos eles contêm informação exposta. A informação exposta observa um nível conciso e compreensível de modo que os usuários possam focar nas mensagens-chave apresentadas e não serem distraídos por algum detalhe que, de outra maneira, poderia obscurecer essas mensagens. A informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas, como classificações, margens, quadros e gráficos.

8.18 Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação.

8.19 A avaliação se o item satisfaz os critérios de reconhecimento é um dos principais mecanismos para se determinar se a informação deve ser exposta no demonstrativo que evidencia a situação patrimonial ou no demonstrativo que evidencia o desempenho das entidades do setor público e/ou divulgada nas notas explicativas ou em outro lugar nos RCPGs. Em outros casos, por exemplo, a demonstração dos fluxos de caixa apoia também o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.20 O desenvolvimento de requisitos para a exposição das rubricas dos relatórios e os respectivos totais envolve equilibrar a padronização da informação exposta (a qual facilita a compreensibilidade) com a informação que é elaborada para os fatores específicos à entidade. O objetivo tanto dos requisitos da exposição padronizada como da informação específica à entidade é assegurar que a informação necessária para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil esteja disponível para todas as entidades, ao permitir que a informação seja exposta de maneira que reflita a natureza e as operações de entidades específicas.

Informação selecionada para evidenciação

8.21 A informação evidenciada deve incluir:

(a) a base para a informação exposta como, por exemplo, políticas e metodologias aplicáveis;

(b) detalhamentos da informação exposta; e

(c) itens que compartilham alguns, mas nem todos os aspectos da informação exposta, por exemplo, evidenciações de itens que satisfaçam algumas, mas nem todas as características da definição de elemento ou evidenciações sobre itens que satisfaçam a definição de elemento, mas não os critérios de reconhecimento. O Capítulo 5 explica quais os outros recursos e outras obrigações que não satisfazem a definição de elementos e que podem ser reconhecidos para contribuir com os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.22 O nível de detalhe fornecido pela informação exposta contribui para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, desde que não seja excessivo. A informação evidenciada, assim como a informação exposta, é necessária para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.23 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis:

(a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis;

(b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto da entidade e o seu ambiente operacional; e

(c) geralmente tem relação clara e demonstrável com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.

8.24 A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

(a) os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);

(b) a fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);

(c) os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);

(d) os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade, por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições; e

(e) a informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Princípios aplicáveis à seleção da informação

8.25 As decisões sobre qual informação precisa ser exposta e evidenciada envolve considerar:

(a) os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;

(b) as características qualitativas e as restrições das informações contidas nos RCPGs; e

(c) os fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária.

8.26 A seleção da informação contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, uma vez que deve ser aplicada à informação coberta por relatório em particular e fornecer o nível de detalhe apropriado. As decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar e resumir e evita a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão das mensagens-chave por parte dos usuários e, conseqüentemente, comprometer a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

8.27 Os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, que aplicam as normas e o julgamento profissional, são responsáveis por assegurar que a informação que satisfaça aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e que alcance as características qualitativas fornecidas nos RCPGs.

8.28 As decisões sobre a seleção da informação exigem revisão contínua e crítica. A informação identificada para possível seleção é revisada à medida que for desenvolvida e considerada para apresentação, com referência especial à sua relevância, materialidade e custo-benefício, embora todas as características qualitativas e restrições sejam aplicadas às decisões sobre a seleção da informação. As decisões passadas podem exigir reconsideração porque nova informação pode tornar redundante a informação existente, fazendo com que esses itens não alcancem mais as características qualitativas e/ou as restrições.

8.29 Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.

8.30 Os benefícios para os usuários ao receberem a informação precisam justificar os custos das entidades em coletar e apresentar a informação. Ao se fazer essa avaliação, é importante considerar como os itens individuais impactam o quadro geral apresentado e a natureza da informação apresentada. Os itens que aparentem gerar pouco benefício quando vistos isoladamente, podem contribuir significativamente para o conjunto completo da informação apresentada.

8.31 A informação precisa ser apresentada em base suficientemente oportuna para possibilitar aos usuários manter a administração sujeita à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para subsidiar a tomada de decisão por parte dos usuários.

8.32 Os RCPGs podem incluir informação adicional derivada de fontes distintas do sistema de informação financeira. As características qualitativas se aplicam a essa informação e a data da entrega dela precisa ser mais próxima possível da data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que seja tempestiva.

Princípios para a seleção da informação para a exposição ou evidenciação

8.33 As decisões sobre a exposição e a evidenciação se aplicam tanto às demonstrações contábeis quanto aos outros RCPGs. Os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil são aplicados à área coberta por relatório em particular para orientar a identificação da informação para exposição ou evidenciação. A identificação da informação para

exposição e evidenciação em RCPG em particular pode envolver o desenvolvimento de:

- (a) princípios de classificação;
- (b) lista de tipos gerais de informações que são expostas e de lista semelhante de tipos gerais de informações que são evidenciadas; e/ou
- (c) listas de informação específica que aqueles que elaboram a informação precisam expor ou evidenciar.

8.34 As decisões sobre a seleção da informação a ser exposta e evidenciada são tomadas:

- (a) com referência umas às outras, em vez de estarem isoladas; e
- (b) para comunicar efetivamente o conjunto integrado de informação.

8.35 As decisões sobre a seleção da informação em outros RCPGs são tomadas após considerar, cuidadosamente, a relação dos outros RCPGs com as demonstrações contábeis.

Localização da informação

8.36 As decisões sobre a localização da informação são tomadas sobre:

- (a) o local no qual a informação é contida no relatório; e
- (b) o local no qual o componente do relatório está localizado.

8.37 A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação. A localização pode ser utilizada para:

- (a) transmitir a importância relativa da informação e as suas conexões com os outros itens da informação;
- (b) transmitir a natureza da informação;
- (c) ligar itens de informação diferentes que se combinam para satisfazer a necessidade de um usuário em particular; e
- (d) distinguir entre a informação selecionada para exposição e a informação selecionada para evidenciação.

Princípios para a alocação da informação entre diferentes relatórios

8.38 Os fatores relevantes para as decisões sobre alocar a informação entre as demonstrações contábeis e outros RCPGs incluem:

- (a) *Natureza*: se a natureza da informação – por exemplo, histórica *versus* prospectiva – indica a inclusão da informação no mesmo ou em RCPG diferente em razão das considerações relacionadas a, por exemplo, comparabilidade e/ou compreensibilidade;
- (b) *Especificidade à jurisdição*: se os fatores específicos à jurisdição, como, por exemplo, os dispositivos legais vigentes, especificarem regras acerca da localização da informação; e

(c) *Conexão*: se a informação adicional considerada precisa ou não estar conectada de modo estreito com a informação já incluída em relatório existente. As conexões entre todas as informações precisam ser avaliadas, não se restringindo somente à conexão entre a informação nova e a já existente.

8.39 Os fatores expostos nos itens 8.36 a 8.38, os quais representam a perspectiva de se adicionar informação ao conjunto de informação já existente, também se aplicam à consideração se o agrupamento da

informação existente pode ser aprimorado, o que é discutido na seção sobre a organização da informação.

8.40 Um RCPG específico pode ser necessário quando:

- (a) necessidades adicionais de informação do usuário, não satisfeitas por relatório existente, são identificadas; e
- (b) um RCPG específico para satisfazer essas necessidades é mais adequado ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e do cumprimento das características qualitativas do que a inclusão da informação em relatório já existente.

Princípios para a localização da informação dentro do relatório

8.41 O item 8.17 afirma que a informação exposta é destacadamente apresentada utilizando-se técnicas de apresentação apropriadas – a localização é o modo de se alcançar isso. A localização da informação dentro do relatório assegura que a informação exposta tenha o destaque apropriado e não fique obscurecida por informação evidenciada com mais detalhe e extensão.

8.42 A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade.

8.43 Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada na demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas. Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, podem ser realçados, com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas.

8.44 Para outros RCPGs, a informação exposta pode estar localizada separadamente da informação evidenciada ou no mesmo local, mas difere-se da informação evidenciada e do destaque dado por meio de outra técnica de apresentação.

Organização da informação

8.45 A organização da informação trata da disposição, agrupamento e ordenamento da informação, a qual inclui decisões sobre:

- (a) como a informação está disposta no RCPG;
- (b) a estrutura geral do RCPG.

8.46 A organização da informação envolve uma série de decisões incluindo as decisões sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório, incluindo decisões sobre a ordem dos itens. A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários.

Natureza da informação relevante para fins de organização

8.47 As decisões sobre a organização da informação levam em consideração:

- (a) importantes relacionamentos entre a informação; e
- (b) se a informação é para exposição ou para evidenciação.

42 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Tipos de relacionamentos

8.48 Os relacionamentos importantes incluem, mas não se restringem a:

- (a) aprimoramento;
- (b) similaridade; e
- (c) propósito comum.

8.49 *Aprimoramento*: a informação em determinado lugar no RCPG pode ser aprimorada por meio de informação fornecida em outro local. Por exemplo, o orçamento, a informação prospectiva e o desempenho de serviços aprimoram a informação das demonstrações contábeis. Os quadros e os gráficos podem ser utilizados para aprimorar a compreensão da informação narrativa. Os elos com a informação evidenciada fora dos RCPGs podem aprimorar a compreensibilidade da informação evidenciada pelos RCPGs.

8.50 *Similaridade*: a relação de similaridade existe quando a informação evidenciada em um lugar se baseia na informação relatada em outro local nos RCPGs, e a informação ou não foi ajustada ou teve ajustes relativamente menores. Por exemplo, caso a informação do desempenho dos serviços inclua o custo dos serviços, ou o valor dos ativos utilizados em diferentes serviços, pode auxiliar a demonstrar como aqueles totais se relacionam à despesa e aos ativos evidenciados nas demonstrações contábeis. Outro exemplo é a relação entre a despesa total evidenciada no orçamento e o total da despesa evidenciada na demonstração de desempenho. A conciliação ou aproximação, na medida do possível, entre os dois montantes diferentes, pode aprimorar a compreensão dos usuários sobre as finanças da entidade.

8.51 *Propósito comum*: o relacionamento de propósito comum existe quando a informação relatada em locais diferentes contribui para os mesmos fins. Um exemplo é quando demonstrações e evidenciações diferentes fornecem informação necessária para avaliações de responsabilização pelos serviços prestados. As informações sobre (a) o custo real e orçado de serviços diferentes, (b) os recursos financeiros e não financeiros utilizados na prestação de serviços diferentes e (c) o fornecimento futuro de serviços diferentes podem ser incluídos em locais diferentes. Para tornar clara a relação entre a informação em locais diferentes, é adequado organizar a informação por intermédio da utilização de técnicas como cabeçalhos e referências.

8.52 Podem existir relações entre informações expostas em diferentes:

- (a) RCPGs;
- (b) componentes dentro do RCPG;
- (c) partes de um único componente.

Agrupamento da informação

8.53 Os três fatores constantes do item 8.38 da seção sobre localização da informação – natureza, especificidade à jurisdição e conexão – se aplicam também às considerações se o agrupamento da informação existente puder ser aprimorado. As decisões sobre o agrupamento efetivo da informação consideram as conexões entre os conjuntos de informações, a natureza dos diferentes conjuntos de informações e, na extensão apropriada, os fatores específicos à determinada jurisdição.

Princípios aplicáveis à organização da informação

8.54 A organização da informação:

(a) dá suporte ao alcance dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil; e

(b) auxilia a informação evidenciada a satisfazer as características qualitativas.

8.55 A organização da informação:

- (a) busca assegurar que as mensagens-chave sejam compreensíveis;
- (b) identifica claramente as relações importantes;
- (c) fornece o destaque apropriado à informação que transmite mensagens-chave; e
- (d) facilita as comparações.

8.56 A informação evidenciada está conectada por meio da utilização de cabeçalhos consistentes, ordem de apresentação e/ou outros métodos apropriados à relação e ao tipo de informação. Quando há conexões com informações evidenciadas fora dos RCPGs é importante que:

- (a) as conexões com a informação proveniente de outras fontes não prejudiquem o alcance das características qualitativas do RCPG; e
- (b) a data de emissão de qualquer informação conectada seja tão próxima quanto possível à data da divulgação das demonstrações contábeis, de modo que a informação evidenciada seja tempestiva.

Comparabilidade

8.57 A organização da informação leva em consideração os benefícios da apresentação consistente no decorrer do tempo. A apresentação consistente dá suporte à capacidade dos usuários em entenderem a informação e facilitam o seu acesso. Além disso, auxilia o alcance da característica qualitativa da comparabilidade.

Princípios da organização da informação nas demonstrações contábeis

8.58 A informação exposta nas demonstrações contábeis, usualmente, é organizada em totais e subtotais numéricos. A sua organização fornece um resumo estruturado de tais parâmetros por meio dos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa.

8.59 Nas demonstrações contábeis, algumas relações podem existir entre:

- (a) subconjuntos de montantes expostos ou mudanças nos montantes expostos e o seu impacto nos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- (b) os diferentes montantes expostos em demonstrações contábeis diferentes, os quais refletem o impacto de determinado evento externo comum ou contribuem juntos para a compreensão de aspecto das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; e
- (c) os montantes expostos e as evidenciações respectivas nas notas explicativas que explicam ou podem, de outra maneira, dar suporte à compreensão dos usuários acerca dos itens expostos.

8.60 A organização da informação nas demonstrações contábeis inclui decisões sobre:

- (a) o tipo e o número de demonstrações;
- (b) o detalhamento dos totais em subcategorias significativas;
- (c) o ordenamento e o agrupamento de itens expostos em cada demonstração;
- (d) a identificação de agregados (aditivos ou subtrativos); e

(e) a identificação de outra informação para inclusão na demonstração.

8.61 A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

Princípios para a organização da informação em outros RCPGs

8.62 A organização da informação em outros RCPGs, assim como para as demonstrações contábeis, busca assegurar que as mensagens-chave que são transmitidas pela informação exposta são compreensíveis. A apresentação que identifica claramente as relações relevantes aprimora a extensão na qual o relatório:

(a) satisfaça os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;

(b) alcance as características qualitativas.

8.63 Conectar informações relacionadas auxilia os usuários a encontrar informações importantes. Algumas informações são mais compreensíveis quando organizadas em gráficos, quadros, tabelas, percentuais ou indicadores-chave de desempenho. Outra informação pode ser representada mais efetivamente de forma narrativa. A organização da informação apoia a compreensão por parte dos usuários acerca das conexões entre as informações no mesmo RCPG.

8.64 A organização da informação facilita as comparações ao tornar mais claro quando determinados itens são semelhantes ou não. A comparabilidade intertemporal é facilitada ao se evitar alterações no modo em que a informação é organizada, para a mesma entidade, ano após ano, a menos que tais mudanças aprimorem a relevância e a compreensibilidade. A comparação entre entidades é facilitada quando diferentes entidades que reportam a informação contábil organizam de maneira semelhante a informação que apresentam.

Disposições finais

1A. Esta estrutura conceitual entra em vigor na data de sua publicação, tendo os seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2017.

2A. Ficam revogados, a partir de 1º de janeiro de 2017:

(a) a Resolução CFC n.º 750/1993, publicada no D.O.U., Seção 1, de 31.12.1993;

(b) a Resolução CFC n.º 1.111/2007, publicada no D.O.U., Seção 1, de 5.12.2007;

(c) a Resolução CFC n.º 1.128/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;

(d) a Resolução CFC n.º 1.129/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;

(e) a Resolução CFC n.º 1.130/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;

(f) a Resolução CFC n.º 1.131/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;

(g) a Resolução CFC n.º 1.132/2008, publicada no D.O.U., Seção 1, de 25.11.2008;

(h) os arts. 1º, 2º e 3º da Resolução CFC n.º 1.268/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 21.12.2009;

(i) a Resolução CFC n.º 1.282/2010, publicada no D.O.U., Seção 1, de 2.6.2010;

(j) a Resolução CFC n.º 1.367/2011, publicada no D.O.U., Seção 1, de 29.11.2011;

(k) os arts. 1º e 2º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicada no D.O.U., Seção 1, de 2.4.2013;

(l) os itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28 da NBC T 16.6 (R1), publicada no D.O.U., Seção 1, de 31.10.2014.

Brasília, 23 de setembro de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**

Presidente

Ata CFC n.º 1.022

2 ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO. 2.1 DEFINIÇÕES, FINALIDADE, COMPONENTES, ESTRUTURA E CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES: DE ACORDO COM A LEI 4320/1964; DE ACORDO COM A NBC T SP 11; DE ACORDO COM O MCASP.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 11, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 1 – *Presentation of Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, esta norma estabelece exigências gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações e outros eventos específicos são tratados em outras normas.

Alcance

2. Esta norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência e com as NBCs TSP.

3. As demonstrações contábeis de propósito geral (doravante referidas como demonstrações contábeis) são aquelas destinadas a satisfazer às necessidades de

44 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

informação de usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas. Os usuários das demonstrações contábeis incluem contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, entre outros. Demonstrações contábeis são apresentadas em separado ou incluídas em outro documento público, tal como o relatório anual. Esta norma não se aplica às demonstrações contábeis condensadas de períodos intermediários.

4. Esta norma aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentam demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, e demonstrações contábeis separadas, de acordo com a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas.

5. Esta norma aplica-se às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

6. (Não convergido).

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência, são ativos, passivos, contribuições dos proprietários, distribuições aos proprietários, receitas e despesas.

Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Contribuição dos proprietários corresponde à entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade e que estabeleça vantagem financeira sobre o patrimônio líquido da entidade, a qual:

(a) dá direito a (i) distribuições de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços pela entidade durante sua vida, quando assim decidido pelos proprietários ou seus representantes e (ii) distribuições de quaisquer ativos líquidos excedentes, no caso de a entidade cessar suas atividades; e/ou

(b) pode ser vendida, trocada, transferida ou resgatada.

Distribuição aos proprietários corresponde à saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

Entidade econômica é um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e suas controladas.

Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriunda de distribuições aos proprietários.

Aplicação impraticável de exigência ocorre quando a entidade não pode aplicá-la depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Omissões ou distorções materiais de itens das demonstrações contábeis quando, individual ou coletivamente, puderem influenciar as decisões que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da distorção julgada à luz das circunstâncias a que está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.

Patrimônio líquido corresponde à participação residual nos ativos da entidade após deduzir todos os seus passivos.

Notas explicativas contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhes de itens divulgados nessas demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

7A. Para fins desta norma:

(a) instrumento financeiro com opção de venda, que inclui a obrigação contratual para o emissor de recomprar ou resgatar esse instrumento em troca de caixa ou outro ativo financeiro no período da opção de venda, é classificado como instrumento patrimonial;

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a outra parte uma parcela *pro rata* dos ativos líquidos apenas em caso de extinção da entidade é classificado como instrumento patrimonial.

Entidade econômica

8. O termo “entidade econômica” é utilizado nesta norma para definir, para fins de demonstrações contábeis, um grupo de entidades que inclui a entidade controladora e quaisquer entidades controladas.

9. Outros termos algumas vezes utilizados para se referir a uma entidade econômica incluem entidade administrativa, entidade financeira, entidade consolidada e grupo.

10. A entidade econômica pode incluir entidades com objetivos direcionados a políticas sociais e objetivos comerciais. Por exemplo, a secretaria de habitação pode ser a entidade econômica que inclui entidades que fornecem habitação a valor igual ou inferior ao custo, bem como entidades que fornecem moradia com fins comerciais.

Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços

11. Os ativos fornecem meios para que as entidades alcancem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para fornecer bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que possuem potencial de serviços. Ativos que são utilizados para gerar fluxos de caixa líquidos positivos são geralmente descritos como aqueles que contêm benefícios econômicos futuros. Para abranger todos os propósitos dos ativos, esta norma utiliza o termo “benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” para descrever as características essenciais dos ativos.

12. (Não convergido).

Materialidade

13. Avaliar se uma omissão ou distorção pode influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão e, portanto, se material, deve considerar as características desses usuários. Pressupõe-se que os usuários tenham conhecimento razoável do setor público, das atividades econômicas e da contabilidade e que tenham propensão para estudar a informação com razoável diligência. A avaliação deve levar em conta como os usuários com tais atributos poderiam ser influenciados em suas avaliações e na tomada de suas decisões.

Patrimônio líquido

14. Patrimônio líquido é o termo utilizado nesta norma para se referir à mensuração residual no balanço patrimonial (ativo menos passivo). O patrimônio líquido pode ser positivo ou negativo. Outros termos podem ser utilizados no lugar de patrimônio líquido, desde que seu significado esteja claro.

Finalidade das demonstrações contábeis

15. As demonstrações contábeis são a representação estruturada da situação patrimonial e do desempenho da entidade. A finalidade das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade que seja útil a grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente, as demonstrações contábeis no setor público devem proporcionar informação útil para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações:

- (a) sobre as fontes, as alocações e os usos de recursos financeiros;
- (b) sobre como a entidade financiou suas atividades e como supriu suas necessidades de caixa;
- (c) úteis na avaliação da capacidade de a entidade financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- (d) sobre a condição financeira da entidade e suas alterações; e
- (e) agregadas e úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos dos custos dos serviços, eficiência e cumprimento dos seus objetivos.

16. As demonstrações contábeis também podem ter a função preditiva ou prospectiva, proporcionando informações úteis para prever o nível de recursos necessários pelas operações continuadas, os recursos que podem ser gerados pela continuidade das operações e os riscos e as incertezas a elas associadas. As demonstrações contábeis também podem proporcionar informação aos usuários indicando:

- (a) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado; e
- (b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com as exigências legais e contratuais, inclusive os limites financeiros estabelecidos por autoridades competentes.

17. Para satisfazer a essas finalidades, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca de:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;

- (d) receitas;
- (e) despesas;
- (f) outras alterações no patrimônio líquido; e
- (g) fluxos de caixa.

18. Embora a informação contida nas demonstrações contábeis possa ser relevante para satisfazer aos objetivos descritos no item 15, é improvável que todos os objetivos sejam satisfeitos. Especificamente, isso é provável de acontecer no que diz respeito a entidades cujo objetivo principal não seja o de gerar lucro, dado que seus gestores são responsáveis pela entrega de serviços, bem como pela gestão financeira. Informação suplementar, incluindo demonstrativos não financeiros, pode ser apresentada junto com as demonstrações contábeis no intuito de proporcionar uma visão abrangente das atividades da entidade durante o período.

Responsabilidade pelas demonstrações contábeis

19. A legislação brasileira define a responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do governo e de outras entidades do setor público.

20. A responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nacionais e por esfera de governo cabe, normalmente, a uma determinada autoridade definida pela legislação.

Componentes das demonstrações contábeis

21. O conjunto completo das demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial;
- (b) demonstração do resultado;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, comparação entre o orçamento e os valores realizados, quer seja como demonstração contábil adicional (demonstração das informações orçamentárias) ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis;
- (f) notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- (g) informação comparativa com o período anterior, conforme especificado nos itens 53 e 53A.

21A. O apêndice desta norma dispõe sobre a estrutura mínima das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades do setor público.

22. As demonstrações elencadas no item 21 podem ter outras nomenclaturas definidas, conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável, mas, em qualquer caso, devem evidenciar as informações, conforme os dispositivos desta norma e das demais NBCs TSP, bem como observar a estrutura mínima referida no item 21A.

23. As demonstrações contábeis fornecem aos usuários informações sobre recursos e obrigações da entidade na data das demonstrações contábeis e sobre o fluxo dos recursos no período a que se refere as demonstrações. Essas informações são úteis para os usuários na realização de avaliações sobre a capacidade de a entidade continuar a fornecer bens e serviços a certo nível, bem como a quantidade necessária de recursos que devem ser fornecidos à entidade no futuro para que ela

46 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

possa continuar a cumprir com suas obrigações de fornecer bens e serviços.

24. Em regra, as entidades do setor público estão sujeitas a limites orçamentários na forma de dotações ou autorizações (ou outros termos equivalentes), que podem ter eficácia por intermédio de autorização legislativa. As demonstrações contábeis podem fornecer informações se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Entidades que publicam seus orçamentos aprovados devem atender às exigências da NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Para as demais entidades, esta norma incentiva a inclusão, nas demonstrações contábeis, da comparação entre o orçamento aprovado e os valores realizados para o período a que se refere. Os relatórios referentes ao orçamento podem ser apresentados de diferentes maneiras, incluindo:

(a) o uso de formato de colunas para as demonstrações contábeis, com colunas separadas para valores orçamentários e valores realizados. Uma coluna mostrando quaisquer variações do orçamento ou na dotação também pode ser apresentada com o fim de fornecer a informação completa; e

(b) divulgação de que os valores orçados não foram excedidos. Se quaisquer valores orçados ou dotações forem excedidos, ou despesas forem incorridas sem dotação ou outra forma de autorização, então os detalhes devem ser divulgados por meio de nota explicativa sobre esse item relevante nas demonstrações contábeis.

25. As entidades são incentivadas a apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho da entidade e na administração dos seus bens, bem como auxiliá-los a tomar e avaliar decisões sobre a alocação de recursos. Essa informação adicional pode incluir detalhes sobre os produtos e os resultados da entidade na forma de (a) indicadores de desempenho, (b) demonstrativos de desempenho dos serviços prestados, (c) revisões de programas e (d) outros relatórios de gestão sobre o cumprimento dos objetivos da entidade durante o período divulgado.

26. As entidades são incentivadas também a divulgar informação sobre a conformidade com leis e outras normas. Quando a informação sobre a conformidade não é incluída nas demonstrações contábeis, pode ser útil utilizar uma nota explicativa referente a quaisquer documentos que incluam tal informação. Provavelmente, o reconhecimento da inconformidade também pode ser relevante para fins de prestação de contas e responsabilização e pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações futuras da entidade. Pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade no futuro.

Considerações gerais

Apresentação adequada e conformidade com as NBCs TSP

27. As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP. Presume-se que a aplicação das NBCs TSP, com divulgação adicional, quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como apresentações adequadas.

28. A entidade, cujas demonstrações contábeis estejam em conformidade com as NBCs TSP, deve declarar, de forma explícita e sem reservas, essa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com as NBCs TSP, a menos que cumpram todas as suas exigências.

29. Em praticamente todas as circunstâncias, a apresentação adequada é obtida pela conformidade com as NBCs TSP aplicáveis. A apresentação adequada também exige que a entidade:

(a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com orientações específicas que tratem de políticas contábeis;

(b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, representação fidedigna, compreensível, tempestiva, comparável e verificável;

(c) forneça divulgações adicionais quando o cumprimento das exigências específicas contidas nas NBCs TSP for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a situação patrimonial e o desempenho da entidade.

30. Políticas contábeis inadequadas não devem ser convalidadas em razão de sua divulgação, seja por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.

31. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração concluir que a conformidade com uma exigência em uma NBC TSP pode conduzir a uma apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a entidade não deve aplicar essa exigência e deve seguir o disposto no item 32, a não ser que esse procedimento seja vedado sob o ponto de vista regulatório.

32. Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma norma, de acordo com o item 31, ela deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma adequada a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que aplicou as NBCs TSP, exceto pela não aplicação de uma exigência específica com a finalidade de obter apresentação adequada;

(c) o título da norma que a entidade não aplicou; a natureza da exceção, incluindo o tratamento que a norma exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão distorcido e entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e o tratamento efetivamente adotado; e

(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação da norma vigente sobre cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido a exigência não aplicada.

33. Quando a entidade não aplicar uma exigência de uma NBC TSP em período anterior, e esse procedimento afetar os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas no item 32(c) e (d).

34. O item 33 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de aplicar determinada exigência em período anterior para a mensuração de ativos ou passivos, e esse procedimento afeta a mensuração das mudanças

nos ativos e nos passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.

35. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com uma exigência de uma NBC TSP conduziria à apresentação tão distorcida que entraria em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, mas a legislação ou regulamentos vigentes proíbem a não aplicação da exigência, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos distorcidos identificados no cumprimento estrito dessa norma pela divulgação:

(a) o título da norma em questão, a natureza da exigência e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento dessa exigência tornaria as demonstrações contábeis tão distorcidas que entrariam em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma; e

(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter a apresentação adequada.

36. Para a finalidade dos itens 31 a 35, um item de informação poderia entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis quando não representasse fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe a representar ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, consequentemente, seria provável que influenciasse as decisões tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de uma exigência em particular de uma norma resultaria em divulgação distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma, a administração deve considerar:

(a) a razão pela qual a finalidade das demonstrações contábeis não é alcançada nessa circunstância particular; e

(b) como as circunstâncias da entidade diferem daquelas de outras entidades que cumprem a exigência. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem a exigência, há uma hipótese refutável de que o cumprimento da exigência por parte da entidade não resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecida nesta norma.

37. O descumprimento das exigências de uma NBC TSP, com a finalidade de atender a uma exigência estatutária ou legal para elaboração das demonstrações contábeis em uma jurisdição em particular, não constitui descumprimento conflitante com a finalidade das demonstrações contábeis estabelecidas nesta norma, de acordo com o que estabelece o item 31. Se tal descumprimento da norma for material, a entidade não pode declarar que está em conformidade com as NBCs TSP.

Continuidade

38. Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade de a entidade continuar em operação. Essa avaliação deve ser feita pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas sob o pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas operações ou se não possuir alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua

avaliação, de incertezas relevantes relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação, esse fato deve ser divulgado. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

39. Normalmente, as demonstrações contábeis são elaboradas com o pressuposto de que a entidade terá continuidade, permanecerá em operação e atenderá às suas obrigações legais no futuro previsível. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, os responsáveis pela elaboração das demonstrações devem levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo de doze meses (mas não limitado a esse período) a partir da data de aprovação das demonstrações contábeis.

40. A profundidade da análise depende dos fatos de cada caso e as avaliações do pressuposto de continuidade não são estabelecidas com base no teste de solvência aplicável às entidades do setor privado (em particular, às empresas). Podem existir circunstâncias para as quais avaliações de continuidade da liquidez e solvência aparentemente sejam desfavoráveis, mas outros fatores sugerem que a entidade esteja em continuidade. Por exemplo:

(a) na avaliação, se o governo está em condição de continuidade, o poder de arrecadar tributos pode habilitar algumas entidades a serem consideradas em continuidade, mesmo que operem por longos períodos com patrimônio líquido negativo; e

(b) para a entidade individualmente, a avaliação do balanço patrimonial na data de divulgação pode sugerir que o pressuposto da continuidade não seja apropriado. Entretanto, podem existir acordos de financiamento plurianuais, ou outros acordos, que devam assegurar a continuidade das operações da entidade.

41. A determinação se o pressuposto da continuidade é apropriado é mais relevante para entidades individuais do que para o governo como um todo. Para entidades individuais, na avaliação se a adoção do pressuposto da continuidade é apropriada, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis precisam considerar uma ampla quantidade de fatores relacionados (a) ao desempenho atual e esperado, (b) às reestruturações potenciais já anunciadas de unidades organizacionais, (c) às estimativas de receitas ou à probabilidade de financiamento contínuo do governo e (d) a outras fontes potenciais de refinanciamento antes de concluírem que o pressuposto da continuidade é apropriado.

Consistência de apresentação

42. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

(a) for evidente, após a alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após a revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais adequada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis, conforme norma específica; ou

(b) outra norma requerer alteração na apresentação.

48 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

43. Uma aquisição ou alienação significativa, ou revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode sugerir que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas de maneira distinta. Por exemplo, a entidade pode vender a posse de instituição financeira que representa uma de suas principais entidades controladas e a entidade econômica remanescente conduz principalmente os serviços administrativos e de assessoria política. Nesse caso, é improvável que a apresentação das demonstrações contábeis baseadas nas atividades principais da entidade econômica como instituição financeira seja relevante para a nova entidade econômica.

44. A entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se proporcionar informação que seja uma representação fidedigna e mais relevante para seus usuários e se for provável que a estrutura revista continue sendo adotada, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa de acordo com os itens 55 e 56.

Materialidade e agregação

45. A entidade deve apresentar, separadamente, nas demonstrações contábeis, cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar, separadamente, os itens de natureza ou função distinta, a menos que não sejam materiais.

46. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande número de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se o item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. O item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

47. A aplicação do conceito de materialidade significa que não é necessário fornecer divulgação específica exigida por NBC TSP se a informação não for material.

Compensação de valores

48. Ativos, passivos, receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por NBC TSP.

49. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários (a) de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e (b) de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos ajustados, como, por exemplo, com a obsolescência nos estoques ou com a perda de créditos nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação.

50. A NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no

decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são decorrentes das atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações devem ser apresentados quando essa apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

(a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e

(b) despesas relacionadas com a provisão reconhecida de acordo com a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso, segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor), podem ser compensadas com o respectivo reembolso.

51. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

52. A compensação de fluxos de caixa é tratada na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Informação comparativa

53. A menos que uma norma permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações contábeis do período corrente.

53A. A entidade deve apresentar, como informação mínima, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido, todos com informação comparativa relativa ao período anterior, bem como as respectivas notas explicativas.

54. Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis de períodos anteriores continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente os detalhes de disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza.

55. Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:

(a) a natureza da reclassificação;

(b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e

(c) a razão para a reclassificação.

56. Quando for impraticável reclassificar valores apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:

(a) a razão para não reclassificar os montantes;

e

(b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

57. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para fins de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para o período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.

58. (Não convergido).

Estrutura e conteúdo

Introdução

59. Esta norma requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer a divulgação de outros itens nessas demonstrações ou nas notas explicativas. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa.

60. Esta norma utiliza, por vezes, o termo "divulgação" em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outras NBCs TSP. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis

61. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento divulgado.

62. As NBCs TSP aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir a informação elaborada, utilizando-se as NBCs TSP de qualquer outra informação que possa ser útil a eles, mas que não seja objeto de exigências das NBCs TSP.

63. Cada componente das demonstrações contábeis deve ser identificado claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida, quando necessário, para a devida compreensão da informação apresentada:

(a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;

(b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;

(c) a data de encerramento do período a que se referem ou o período a que se refere o conjunto das demonstrações contábeis;

(d) a moeda de apresentação; e

(e) o nível de arredondamento utilizado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

64. As exigências do item 63 são normalmente satisfeitas pela sua adequada apresentação nos títulos das páginas das demonstrações e nos títulos abreviados das colunas em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser utilizadas páginas separadas; as informações exigidas nas alíneas "a" a "e" do item 63 devem ser então apresentadas com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.

65. As demonstrações contábeis tornam-se, muitas vezes, mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período a que se referem as demonstrações contábeis

66. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

(a) a razão de se utilizar período mais longo ou mais curto; e

(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os valores apresentados em certas demonstrações, tais como demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas.

67. Em circunstâncias excepcionais, a entidade pode ser solicitada a alterar a data-base de apresentação, por exemplo, para alinhar o período contábil ao ciclo orçamentário. Quando esse for o caso, é importante que (a) usuários estejam cientes de que os valores apresentados para o período corrente e os valores comparativos não são comparáveis e que (b) a razão para a mudança da data-base de apresentação seja divulgada. Um exemplo adicional é quando, ao fazer a transição de regime de caixa para o regime de competência, a entidade muda a data-base das demonstrações contábeis das entidades que fazem parte da entidade econômica para permitir a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

68. (Não convergido).

Tempestividade

69. A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando essas não são disponibilizadas aos usuários dentro de período razoável após a data-base das demonstrações contábeis. A entidade deve estar pronta para divulgar suas demonstrações contábeis em até seis meses a partir da data-base das demonstrações contábeis. Fatores constantemente presentes, tal como a

50 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

complexidade das operações da entidade, não são razões suficientes para deixar de se divulgar as demonstrações contábeis dentro de prazo aceitável. Prazos dilatados mais específicos podem ser tratados por legislações e regulamentos.

Balço patrimonial

Distinção entre circulante e não circulante

70. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no seu balanço patrimonial, de acordo com os itens 76 a 87, exceto quando a apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja mais fidedigna e relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

71. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo que reúna valores os quais se esperam serem realizados ou exigidos (a) em até doze meses após a data-base das demonstrações contábeis e (b) em mais do que doze meses após a data-base das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar o valor que espera ser realizado ou exigido após mais de doze meses.

72. Quando a entidade fornecer bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos que estejam continuamente em circulação, como capital de giro, dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser exigidos dentro do mesmo período.

73. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fidedigna e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.

74. Na aplicação do item 70, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez e exigibilidade quando esse procedimento proporcionar informação que represente fidedignamente e seja mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.

75. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. As datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros devem ser divulgadas. Os ativos financeiros incluem valores comerciais a receber e outros valores a receber e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras dívidas a pagar. A informação sobre a data prevista para a realização de ativos e passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes.

Ativo circulante

76. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado;

(c) espera-se que o ativo seja realizado em até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou

(d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TSP 12), a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

77. Esta norma utiliza o termo “ativo não circulante” para incluir ativos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas, contanto que seu significado seja claro.

78. O ciclo operacional da entidade é o tempo que se leva para converter entradas (*inputs*) ou recursos em saídas (*outputs*). Por exemplo, governos transferem recursos para entidades do setor público para que elas possam converter tais recursos em mercadorias, serviços ou outros tipos de produtos (*outputs*), para alcançar os resultados econômicos, políticos e sociais desejados pelo governo. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

79. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como impostos a receber, taxas sobre os usuários a receber, multas e tarifas regulatórias a receber, estoques e receitas de investimentos reconhecidas pelo regime de competência e ainda não recebidas) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (exemplos incluem alguns ativos financeiros classificados como “mantidos para negociação”) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

Passivo circulante

80. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que o passivo seja exigido durante o ciclo operacional normal da entidade;

(b) o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) o passivo deve ser exigido no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou

(d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 84). Os termos de passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

81. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes, mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data das demonstrações contábeis. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

82. Outros passivos circulantes não são exigidos como parte do ciclo operacional normal, mas têm sua liquidação prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como “mantidos para negociação”, saldos bancários negativos e a parte circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento de longo prazo (ou seja, não fazem parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 85 e 86.

83. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulante quando o seu pagamento estiver previsto para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis, mesmo que:

(a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e

(b) acordo de refinanciamento ou de reescalonamento de pagamentos de longo prazo seja completado após a data das demonstrações contábeis e antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para sua divulgação.

84. Se a entidade espera – e tiver a possibilidade de refinanciar ou rolar a dívida para, pelo menos, doze meses após a data das demonstrações contábeis, segundo as condições de flexibilidade do empréstimo existente –, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que, de outra forma, fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou substituição da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação deve ser classificada como circulante.

85. Quando a entidade não cumprir compromisso, segundo acordo de empréstimo de longo prazo até a data das demonstrações contábeis, tendo como consequência a condição de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante, mesmo que o credor tenha concordado, após a data das demonstrações contábeis e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento do compromisso. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data das demonstrações contábeis, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação para, pelo menos, doze meses após essa data.

86. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante, se o credor tiver concordado, até a data das demonstrações contábeis, em proporcionar um período de

carência a terminar pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, dentro do qual a entidade pode retificar o descumprimento e durante o qual o credor não pode exigir o pagamento imediato do passivo em questão.

87. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data das demonstrações contábeis e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos se qualificam para divulgação como eventos que não originam ajustes. Os eventos que se enquadram nessa situação são os seguintes:

(a) refinanciamento para uma base de longo prazo;

(b) retificação de descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo; e

(c) concessão por parte do credor de período de carência para retificar descumprimento de acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

88. No mínimo, o balanço patrimonial deve incluir os seguintes itens que apresentam valores:

(a) ativo imobilizado;

(b) propriedade para investimento;

(c) ativo intangível;

(d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));

(e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

(f) estoques;

(g) valores a receber de transação sem contraprestação (impostos e transferências);

(h) contas a receber de transação com contraprestação;

(i) caixa e equivalentes de caixa;

(j) tributos e transferências a pagar;

(k) contas a pagar oriundas de transação com contraprestação;

(l) provisões;

(m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));

(n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e

(o) patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora.

89. Contas adicionais, cabeçalhos e subtotaís devem ser apresentados no balanço patrimonial sempre que tais apresentações sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.

90. Esta norma não determina a ordem ou o formato que deve ser utilizado na apresentação das contas. O item 88 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar a apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade; e

52 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação dos itens e das agregações de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante para a compreensão da situação patrimonial da entidade.

91. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
- (b) da função dos ativos na entidade; e
- (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

92. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação em conformidade com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou nas notas explicativas

93. A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, detalhamentos adicionais às rubricas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

94. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende das exigências das NBCs TSP e da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 91 também devem ser utilizados para decidir as bases para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

(a) os itens do ativo imobilizado devem ser segregados em classes de acordo com a NBC TSP 07;

(b) as contas a receber devem ser segregadas em valores a receber de taxas dos usuários, tributos e outras receitas de transações sem contraprestação, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros valores;

(c) os estoques devem ser subclassificados, de acordo com a NBC TSP 04 – Estoques, em classificações, tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

(d) os tributos e transferências a pagar devem ser segregados em restituição de tributos a pagar, transferências a pagar e valores a pagar a outros membros da entidade econômica;

(e) as provisões devem ser segregadas em provisões para benefícios a empregados e outros itens; e

(f) os componentes do patrimônio líquido devem ser segregados em capital integralizado, resultados acumulados e quaisquer reservas.

95. Quando a entidade não possui nenhuma parcela de capital representado por ações, ela deve divulgar o patrimônio líquido no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, demonstrando separadamente:

(a) o capital integralizado, consistindo do valor total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;

(b) resultados acumulados;

(c) reservas, incluindo descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido; e

(d) participação dos não controladores.

95A. Se a entidade reclassificou:

(a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial; ou

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte o valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial;

entre passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado, o momento e o motivo dessa reclassificação.

96. Muitas entidades do setor público não possuem capital representado por ações, mas a entidade é controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. A natureza da participação do governo no patrimônio líquido da entidade é, provavelmente, a combinação de capital integralizado e do valor resultante dos resultados acumulados e reservas que refletem o patrimônio líquido atribuível às operações da entidade.

97. Em alguns casos, pode haver a participação de não controladores no patrimônio líquido da entidade. Por exemplo, no nível do governo como um todo, no sentido amplo, a entidade econômica pode incluir empresa estatal que foi parcialmente privatizada. Consequentemente, pode haver acionistas do setor privado com participação no patrimônio líquido da entidade.

98. Quando a entidade possui seu capital representado por ações, além das divulgações previstas no item 95, ela deve divulgar as seguintes informações no balanço patrimonial ou nas notas explicativas:

(a) para cada classe de ações do capital:

(i) a quantidade de ações autorizadas;

(ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;

(iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;

(iv) a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;

(v) os direitos, as preferências e as restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;

(vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e

(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e

(b) a descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

Demonstração do resultado

Superávit ou Déficit

99. Todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil devem ser incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira tratamento diferente.

100. Normalmente, todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil são incluídos no resultado. Isso inclui os efeitos das mudanças nas estimativas contábeis, que devem observar os procedimentos aplicáveis relativos à correção de erros e ao efeito de mudanças de políticas contábeis. Porém, em

algumas circunstâncias, itens específicos podem ser excluídos do resultado do período corrente.

101. Outras normas tratam de itens que podem atender às definições de receita e de despesa estabelecidas nesta norma, mas que são geralmente excluídos do resultado. Exemplos incluem (a) resultados positivos de reavaliação (ver NBC TSP 07); (b) ganhos e perdas específicos provenientes da conversão das demonstrações contábeis das operações no exterior da entidade que tenha operação no exterior; e (c) ganhos e perdas de remensuração de ativos financeiros classificados como disponíveis para venda.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado

102. No mínimo, a demonstração do resultado deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:

- (a) receita;
- (b) despesa;
- (c) parcela do resultado de coligadas, controladas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- (d) ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- (e) resultado do período.

103. Os itens a seguir devem ser divulgados na demonstração do resultado como alocações do resultado do período:

- (a) resultado atribuível aos acionistas não controladores; e
- (b) resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

104. Outros itens e contas, títulos e subtotaís devem ser apresentados na demonstração do resultado quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade.

105. Em função de os efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de seus impactos na capacidade de cumprir suas obrigações na entrega de serviços, a divulgação dos componentes do resultado ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outros itens devem ser incluídos na demonstração do resultado, e as descrições utilizadas e a ordem dos itens são modificadas quando for necessário explicar os elementos que compõem o resultado. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados, a menos que sejam atendidos os critérios do item 48.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado ou nas notas explicativas

106. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e valores devem ser divulgados separadamente.

107. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;

(b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;

- (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) baixas de investimento;
- (e) unidades operacionais descontinuadas;
- (f) solução de litígios; e
- (g) outras reversões de provisão.

108. A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, o detalhamento do total das receitas, cuja classificação esteja de acordo com as operações da entidade.

109. A entidade deve apresentar, na demonstração do resultado ou nas notas explicativas, a análise das despesas utilizando o detalhamento baseado na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, devendo selecionar o critério que proporcionar informação que seja fidedigna e mais relevante.

110. As entidades são incentivadas a apresentar as análises citadas no item 109 na demonstração do resultado.

111. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar os custos e suas apropriações de custos a programas específicos, atividades ou outros segmentos relevantes à entidade que é retratada nas demonstrações contábeis. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas maneiras descritas a seguir.

112. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade, não sendo realocadas entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos em classificações funcionais. Segue abaixo um exemplo de classificação que utiliza o método da natureza do gasto:

Receitas X
Despesas com benefícios a empregados X
Despesas com depreciações e amortizações X
Outras despesas X
Total das despesas (X)
Resultado X

112A . Para os fins desta norma, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados no orçamento.

113. A segunda forma de análise é o método da função da despesa, classificando-se as despesas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento. Segue abaixo exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa:

Receitas X
Despesas: Despesas com saúde (X)
Despesas com educação (X)
Outras despesas (X)
Resultado X

54 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

114. As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade devem ser apresentadas separadamente. Nesse exemplo, a entidade tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de saúde e educação. A entidade deve apresentar linhas de itens de despesa para cada uma dessas funções.

115. As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios a empregados.

116. A escolha entre a classificação funcional das despesas e a classificação da natureza das despesas depende de fatores históricos e regulatórios e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daquelas despesas que podem variar, diretamente e indiretamente, com o nível de vendas ou de produção (*outputs*) da entidade. Dado que cada classificação tem seu mérito, conforme características de diferentes tipos de entidade, esta norma estabelece que cabe à administração apresentar o método que possibilite a representação fidedigna e seja mais relevante. Entretanto, dado que a informação fornecida, quando se utiliza o método da natureza das despesas, é útil, ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for utilizada a classificação funcional da despesa. No item 115, a expressão “benefícios a empregados” tem o mesmo significado dado na NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados.

117. Quando a entidade distribuir dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possuir capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

118. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstrando:

- (a) o resultado do período;
- (b) cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras NBCs TSP, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido e o total desses itens;
- (c) o total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), demonstrando separadamente o valor total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o valor correspondente à participação de não controladores; e
- (d) para cada componente do patrimônio líquido divulgado separadamente, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

119. A entidade também deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

- (a) os valores das transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade, demonstrando separadamente as distribuições para os proprietários;
- (b) o saldo de resultados acumulados no início do período e na data-base da demonstração e as alterações durante o período; e
- (c) na medida em que componentes do patrimônio líquido são divulgados separadamente, a

conciliação entre o valor contábil de cada componente do patrimônio líquido no início e no final do período, divulgando separadamente cada alteração.

120. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis refletem o aumento ou a redução do patrimônio líquido durante o período.

121. A alteração total do patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para os proprietários agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

122. Contribuições dos proprietários e distribuições para os proprietários incluem transferências entre duas entidades que fazem parte da mesma entidade econômica (por exemplo, transferência de governo, atuando em sua qualidade de detentor de capital próprio, para departamento de governo). Contribuições dos proprietários, em sua qualidade de detentores de capital próprio, para entidades controladas devem ser reconhecidas como ajuste direto no patrimônio líquido da entidade controlada somente quando contribuições explicitamente aumentam a participação residual na entidade controlada na forma de direitos sobre o patrimônio líquido.

123. Esta norma requer que todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período sejam incluídos no resultado, a menos que outra norma requeira outro procedimento. Outras normas requerem que alguns itens (tais como aumento ou redução por reavaliação e ganhos ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira) sejam reconhecidos diretamente como alteração no patrimônio líquido (sem transitar pelo resultado do período). Como é importante considerar todos os itens de receita e de despesa na avaliação das mudanças ocorridas na situação patrimonial da entidade entre duas datas das demonstrações contábeis, esta norma exige que a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido destaque o total das receitas e das despesas da entidade, incluindo aquelas que foram reconhecidas diretamente no patrimônio líquido.

124. Os ajustes retroativos e as republicações retroativas para corrigir erros devem ser registrados tendo como contrapartida o saldo de resultados acumulados, ou seja, corrigindo o saldo de resultados acumulados, exceto quando outra norma requerer ajustes retroativos em outro componente do patrimônio líquido. O item 118(d) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido, em separado do resultado divulgado, em separado das alterações nas políticas contábeis e em separado das correções de erro. Esses ajustes devem ser divulgados em cada período anterior e no início do período seguinte.

125. As exigências nos itens 118 e 119 podem ser cumpridas, utilizando-se o formato de colunas que concilia a abertura e o fechamento dos saldos de cada elemento da classe do patrimônio líquido. Uma alternativa consiste em apresentar apenas os itens descritos no item 118 na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Segundo essa abordagem, os itens descritos no item 119 devem ser apresentados nas notas explicativas.

Demonstração dos fluxos de caixa

126. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis base para avaliar (a) a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e (b) as necessidades da entidade para

utilizar esses fluxos de caixa. A NBC TSP 12 estabelece as exigências para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e divulgações relacionadas.

Notas explicativas

Estrutura

127. As notas explicativas devem:

(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 132 a 139;

(b) divulgar a informação requerida pelas NBCs TSP que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa; e

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

128. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item do balanço patrimonial, da demonstração do resultado, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e aquelas correspondentes apresentadas nas notas explicativas.

129. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

(a) declaração de conformidade com as NBCs TSP (ver item 28);

(b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 132);

(c) informação de suporte sobre itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e

(d) outras divulgações, incluindo:

(i) passivos contingentes (ver a NBC TSP 03) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

130. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira informação se relacione com a demonstração do resultado e a última informação se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde for possível, deve ser mantida uma estrutura sistemática (padronizada) das notas explicativas.

131. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como componente separado das demonstrações contábeis.

Divulgação de políticas contábeis

132. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

(a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;

(b) o grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer outra norma; e

(c) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

133. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar a indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

134. Ao decidir se determinada política contábil específica deve, ou não, ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporciona aos usuários melhor compreensão da forma com que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na situação patrimonial. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas nas NBCs TSP. Um exemplo é a divulgação, pela entidade, da base de mensuração de suas propriedades para investimento, se pelo valor justo ou pelo modelo de custo (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento). Algumas normas requerem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas que as normas permitem. Por exemplo, a NBC TSP 07 requer especificamente a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. A NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos requer a divulgação se os custos de empréstimos foram lançados como despesa ou se foram capitalizados como parte do custo de ativos qualificáveis.

135. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que entidades do setor público divulguem suas políticas contábeis para reconhecimento das receitas de impostos, doações e outras formas de receitas de transações sem contraprestação em bens e serviços. Quando a entidade possui entidades com operações significativas no exterior ou possui transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que ela evidencie as políticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando combinações no setor público tiverem ocorrido, as políticas utilizadas para a mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e para a mensuração da participação dos acionistas não controladores devem ser divulgadas.

136. A política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os valores associados a períodos anteriores e ao corrente não sejam materiais. É também adequado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida

56 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

pelas NBCs TSP, mas que tenha sido selecionada e aplicada.

137. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 140) que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

138. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

- (a) se ativos são propriedades para investimento;
- (b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ou serviços que envolvem a utilização de ativos são arrendamentos;
- (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
- (d) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações contábeis e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela entidade que elabora as demonstrações contábeis.

139. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 137 são exigidas por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades exige que a entidade divulgue os julgamentos que realizou para determinar se exerce o controle sobre outra entidade. A NBC TSP 06 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade comercial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

Principais fontes de incerteza das estimativas

140. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca (a) dos principais pressupostos relativos ao futuro e (b) de outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e de passivos durante o próximo período. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:

- (a) da sua natureza; e**
- (b) do seu valor contábil à data das demonstrações contábeis.**

141. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

142. Os principais pressupostos e outras principais abordagens a respeito de incerteza das estimativas, divulgados de acordo com o item 140, relacionam-se a estimativas cujos julgamentos requeridos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela administração. Na medida em que o número de variáveis e de pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, conseqüente e proporcionalmente, a probabilidade de ajuste material dos valores contábeis de ativos e de passivos.

143. As divulgações descritas no item 140 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa no próximo período contábil se, à data das demonstrações contábeis, os ativos e os passivos forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados (os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo período, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras abordagens a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis).

144. As divulgações descritas no item 140 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos dessas divulgações são:

- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
- (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
- (c) a resolução esperada para uma incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo período social em relação aos valores contábeis dos ativos e dos passivos impactados; e
- (d) a explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.

145. Não é necessária a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 140.

146. Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar, dentro do que for razoavelmente possível e com base no conhecimento existente, aqueles resultados que, no próximo período contábil, sejam diferentes dos pressupostos e poderiam requerer ajustes materiais nos valores contábeis dos ativos e passivos impactados. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou do passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

147. As divulgações descritas no item 137, acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, não se relacionam com a divulgação das principais fontes das incertezas das estimativas descritas no item 140.

148. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que seria de outro modo exigida, de acordo com o que diz o item 140, é requerida por outras normas. Por exemplo, a NBC TSP 03 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a eventos futuros que afetem determinadas

classes de provisões. A NBC TSP 07 requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado.

Capital

148A. A entidade deve divulgar informação que possibilite aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os objetivos, as políticas e os processos de gestão do capital dessa entidade.

148B. Para cumprir com o item 148A, a entidade deve evidenciar o seguinte:

(a) informação qualitativa sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar:

(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;

(ii) se a entidade está sujeita a exigências de capital impostas externamente, a natureza dessas exigências e a forma como são integradas na gestão de capital; e

(iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;

(b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de dívidas subordinadas) como parte do capital. Outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de *hedge* de fluxos de caixa);

(c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período anterior;

(d) indicação do cumprimento, ou não, durante o período, das eventuais exigências de capital impostas externamente a que a entidade está ou esteve sujeita;

(e) caso a entidade não tenha atendido a essas exigências externas de capital, as consequências dessa não observância.

Essas informações devem se basear nas informações prestadas internamente pelo pessoal-chave da gestão da entidade.

148C. A entidade pode gerir o capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes exigências no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exerçam a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada das exigências de capital e da forma como ele é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

148D. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*put*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na medida em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):

(a) dados quantitativos sintéticos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;

(b) seus objetivos, políticas e processos de gestão de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando exigido a fazer pelos detentores

desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação ao período anterior;

(c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

Outras divulgações

149. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e

(b) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos.

150. A entidade deve divulgar, caso não sejam divulgadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera;

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;

(c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;

(d) o nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável); e

(e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.

151 e 152. (Eliminados).

153 a 155. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2019, a NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133/2008, e sua alteração (R1), a NBC T 16.8, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.135/2008, a Resolução CFC n.º 1.268/2009 e os artigos 3º, 6º e 7º da Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicadas no DOU, Seção 1, de 25/11/2008 e 31/10/2014, 25/11/2008, 21/12/2009 e 2/4/2013, respectivamente.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda

Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

APÊNDICE

Este apêndice acompanha, mas não faz parte desta norma.

Estrutura ilustrativa de demonstração contábil

A1. Esta norma estabelece componentes das demonstrações contábeis e a estrutura mínima para evidenciação desses componentes no balanço patrimonial

58 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

e na demonstração do resultado, assim como a estrutura mínima para a apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Esta norma também descreve outros itens adicionais que podem ser apresentados na demonstração contábil ou nas notas explicativas. Este apêndice fornece exemplos simples das formas pelas quais as exigências desta norma podem ser aplicadas na apresentação do balanço patrimonial, da demonstração do resultado e da demonstração das mutações do patrimônio líquido. A ordem de apresentação e as descrições utilizadas para descrever cada linha de itens devem ser alteradas, quando necessário, com o objetivo de se obter uma apresentação satisfatória de cada uma das circunstâncias peculiares da entidade. Por exemplo, linhas de itens de entidade do setor público, como o departamento de defesa, provavelmente diferem significativamente daquelas do banco central.

A2. O exemplo ilustrativo de balanço patrimonial apresenta uma maneira de segregar itens circulantes dos não circulantes. Outros formatos podem ser igualmente apropriados, desde que a distinção seja clara.

A3. As demonstrações contábeis foram elaboradas para o governo nacional e a demonstração do resultado ilustra as funções das classificações do governo utilizadas nos seus relatórios (estatísticas) financeiros. Essas classificações funcionais provavelmente não têm aplicabilidade para todas as entidades do setor público. Outras entidades do setor público podem recorrer a esta norma para consultar exemplos com mais classificações funcionais genéricas.

A4. Os exemplos não têm a intenção de ilustrar todos os aspectos das NBCs TSP. Também não abrangem o conjunto completo das demonstrações contábeis, as quais também incluem a demonstração dos fluxos de caixa, o sumário das políticas contábeis significativas e outras notas explicativas.

Entidade do setor público – Demonstração das políticas contábeis (extrato)

Entidade objeto das demonstrações contábeis

Estas demonstrações contábeis são destinadas a entidades do setor público (governo nacional do País A). As demonstrações contábeis englobam a entidade objeto das demonstrações contábeis, conforme especificado na legislação pertinente (Lei de Finanças Públicas de 20XX), abrangendo:

- ministérios do governo central; e
- empresas estatais.

Base de elaboração das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis obedecem às NBCs TSP no que diz respeito ao regime de competência. A base de mensuração adotada é o custo histórico ajustado para a reavaliação de ativos.

As demonstrações contábeis têm sido elaboradas sob o pressuposto da continuidade e as políticas contábeis têm sido aplicadas consistentemente ao longo do período.

Entidade do Setor Público – Balanço Patrimonial		
Em 31 de dezembro de 20X2		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
ATIVO		
Ativos circulantes	X	X
Caixa e equivalentes de caixa	X	X
Valores a receber	X	X
Estoques	X	X
Adiantamentos	X	X
Outros ativos circulantes	X	X
Ativos não circulantes	X	X
Valores a receber	X	X
Investimentos em coligadas	X	X
Outros ativos financeiros	X	X
Infraestrutura, fábricas e equipamentos	X	X
Terrenos e edificações	X	X
Ativos intangíveis	X	X
Outros ativos não financeiros	X	X
Total do ativo	X	X
PASSIVO		
Passivos circulantes	X	X
Contas a pagar	X	X
Empréstimos de curto prazo a pagar	X	X
Parcela circulante de empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de curto prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Passivos não circulantes	X	X
Valores a pagar	X	X
Empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de longo prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações previdenciárias a pagar	X	X
Total do passivo	X	X
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital integralizado por outras entidades governamentais	X	X
Reservas	X	X
Superávits (déficits) acumulados	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
Total do Patrimônio Líquido	X	X
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	X	X

60 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por função)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X
Despesa		
Serviços públicos gerais	(X)	(X)
Defesa	(X)	(X)
Ordem pública e segurança	(X)	(X)
Educação	(X)	(X)
Saúde	(X)	(X)
Assistência social	(X)	(X)
Habitação e comodidades para a comunidade	(X)	(X)
Recreação, cultura e religião	(X)	(X)
Assuntos econômicos	(X)	(X)
Proteção ambiental	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial(*)	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X
(*) Isso significa que a parcela do <i>superávit</i> dos associados atribuível aos proprietários dos associados, ou seja, é o montante após os impostos e a participação dos associados não controladores.		

Entidade do Setor Público – Demonstração do Resultado		
do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X2		
(Ilustrando a classificação das despesas por natureza)		
(em milhares de reais (R\$))		
	20X2	20X1
Receita		
Tributos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/ contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
Total da receita	X	X

Despesa		
Remuneração, salários e benefícios a empregados	(X)	(X)
Subsídios e outras transferências concedidas	(X)	(X)
Suprimentos e itens consumíveis utilizados	(X)	(X)
Despesa de depreciação e amortização	(X)	(X)
Perda por redução ao valor recuperável de ativo imobilizado ^(*)	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
Total da despesa	(X)	(X)
Resultado da Equivalência Patrimonial	X	X
Superávit/déficit do período	X	X
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	X	X
^(*) Na demonstração do resultado na qual as despesas são classificadas por natureza, a perda por redução ao valor recuperável do ativo imobilizado é demonstrada como um item em linha separada. Por contraposição, se as despesas forem classificadas por função, a perda por redução ao valor recuperável é incluída nas funções relacionadas.		

62 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Entidade do Setor Público							
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido							
dos períodos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 20X1 e 20X2							
(em milhares de reais (R\$))							
	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas(*)	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados	Total		
Saldos em 31 de dezembro de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Mudanças de políticas contábeis				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos reapresentados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do patrimônio líquido em 20X1							
Ganhos na reavaliação de imobilizado		X			X	X	X
Perdas na reavaliação de investimentos		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Superávit do período				X	X	X	X
Total das receitas e das despesas reconhecidas no período		X	(X)	X	X	X	X

(*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se materiais.

|

em milhares de reais (R\$))	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas ^(*)	Reserva Cambial	Superávits (déficits) acumulados	Total		
Saldos em 31 de dezembro de 20X1 a transportar	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldos em 31 de dezembro de 20X1 transportados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do patrimônio líquido em 20X2							
Perdas na reavaliação de imobilizado		(X)			(X)	(X)	(X)
Ganhos na reavaliação de investimentos		X			X	X	X
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Déficit do período				(X)	(X)	(X)	(X)
Total das receitas e das despesas reconhecidas no período		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos em 31 de dezembro de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

(*) Outras Reservas são analisadas entre seus componentes, se material.

PARA SABER MAIS:

Baixe o arquivo **DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - DCASP**

[CLIQUE AQUI](#)

3 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO.

3.1 CONCEITO DE CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO.

3.2 FUNÇÃO E ESTRUTURA DAS CONTAS.

3.3 ESCRITURAÇÃO: DÉBITO, CRÉDITO, SALDO, SISTEMA DE PARTIDAS DOBRADAS.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como grande função fornecer informações úteis aos usuários e de auxiliar na fiscalização da gestão dos recursos de origem pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em face dos artigos 48 e 51, que abaixo transcrevemos, exigiu adoção de medidas do Órgão Central de Contabilidade – Secretaria do Tesouro Nacional (STN):

- artigo 48 “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.”

- artigo Art. 51. “O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.”

Diante dessas atribuições, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou um plano de contas, que passou a vigorar a partir de 2015, cujo alcance é de caráter obrigatório para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações, e empresas estatais dependentes.

A estrutura do novo **PCASP** buscou facilitar a compreensão, a lógica, a transparência dos registros relativos aos atos e fatos contábeis brasileiros, a fim de permitir, realmente, que a contabilidade possa ser uma fonte confiável para fornecer informações úteis.

Assim, o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial fica estruturado em bases mais sólidas, o que propicia um maior entendimento por parte dos usuários das informações contábeis, quando essas são padronizadas.

64 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

No geral, o objetivo do **Plano de Contas** se resume em “**padronizar**” os registros contábeis para permitir um maior detalhamento das contas, de modo que todas as esferas do governo e sua administração direta e indireta sejam atendidas pelas contas.

Na estrutura do plano de contas do setor público, umas das considerações importantes são os seus **atributos**. Para saber mais detalhes sobre esse assunto, sugerimos a leitura do post: **O Atributo da Conta Contábil no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**

Dessa forma, com a edição do novo **PCASP**, espera-se por um aumento na transparência, o que impacta positivamente na tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização.

As contas foram dispostas em grupos, de acordo com as suas funções, sendo ordenadas por classe e natureza. Anualmente, a STN, que tem a competência para a manutenção e instituição do plano e é o Órgão Central de Contabilidade da União, atualiza e disponibiliza, na internet, o **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**, para uso obrigatório no exercício seguinte.

Esse ordenamento das contas por natureza permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações. Assim, **segundo a natureza**, o **PCASP** foi estruturado da seguinte forma:

Detalhadamente, a Secretaria do Tesouro Nacional definiu o Plano de Contas para o Setor Público da seguinte forma:

PCASP	
1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante	2 – Passivo e Patrimônio Líquido 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências e Delegações Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 - Tributárias 3.8 - Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências e Delegações Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.5 - Consórcios Públicos 7.6 - Controles Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos 8.6 - Execução de Controles Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

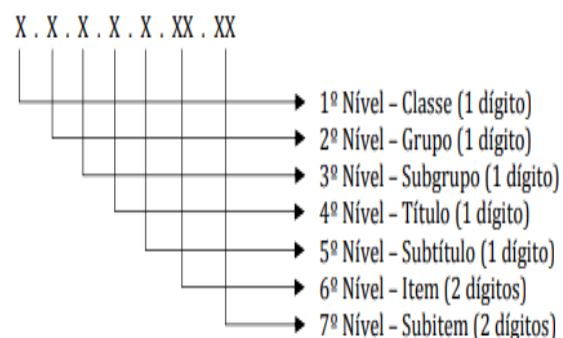
Destaca-se que cada uma dessas 8 classes está detalhada em 07 níveis de desdobramento e 09 dígitos da seguinte forma

• **Informação Orçamentária:** registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.

• **Informação Patrimonial:** registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.

• **Informação de Controle:** 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.

Já as classes dividem esse plano de contas, de acordo com a sua natureza, quais sejam:



Nesse sentido, a Classe representa o 1º nível, podendo ser (ativo, passivo, variação patrimonial diminutiva e e assim por diante).

Da mesma forma, o 2º nível representa o detalhamento do primeiro, por exemplo, ativo circulante, passivo não circulante.

Pode-se detalhar além dos 07 níveis e 09 dígitos?

Os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP.

Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis.

Uma das questões lógicas importantes do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público é a clara e necessária separação que precisa ser feita entre o mundo orçamentário e o mundo patrimonial.

O mundo orçamentário existe para atender os pressupostos da Lei 4.320/64, ou seja, a previsão da receita e execução, bem como a fixação da despesa e execução. Essa lógica foi pensada no **PCASP** por meio das classes **5 (Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento – CAPO)** e **6 (Controle da Execução do Planejamento e Orçamento – CEPO)**, isto é, toda movimentação orçamentária é atendida por essas classes.

Em contrapartida, o mundo patrimonial, exigência da Contabilidade como Ciência, atendimento ao Princípio da Competência, depreciação, amortização e outros, foi

idealizado nas classes 1 (Ativo), 2 (Passivo), 3 (Variação Patrimonial Diminutiva) e 4 (Variação Patrimonial Ativa).

Logo, precisa ficar consolidado que os lançamentos ocorrem no interior de cada natureza de informação, isso significa que no mundo orçamentário os registros só podem ocorrer entre as classes 5 e 6, por exemplo, débito (5) e crédito (6) / débito (6) e crédito (6).

Da mesma forma, os registros de natureza patrimonial só contemplam lançamentos nas classes 1,2,3,4, por exemplo, débito (1) e crédito (2) / débito (3) e crédito (2) / débito (1) e crédito (4).

A compreensão prática do **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)** é fundamental e faz toda a diferença para um bom executor.

No caso do Governo Federal, a **MMP Cursos oferta o CURSO 'SIAFI - Teórico e Prático de Execução Orçamentária e Financeira no Sistema'** o que representa grande diferencial para quem precisa do sistema, pois o tema é apresentado e discutido com os alunos de tal forma que são apresentadas situações do dia a dia das unidades para que eles tenham condições de pensar sobre as contas envolvidas e assim possibilitar facilmente a verificação no sistema por meio da transação > **BALANCETE**

Fonte:

<https://www.mmpcursos.com.br/blog/plano-contas-pcasp>

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Seção II

Da Escrituração e Consolidação das Contas

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

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

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

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União até 30 de abril. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021\)](#)

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o Poder ou órgão referido no art. 20 receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021\)](#)

Seção III

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o [§ 3º do art. 165 da Constituição](#) abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no [inciso III do art. 167 da Constituição](#), conforme o § 3º do art. 32;

66 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;

b) dívidas consolidada e mobiliária;

c) concessão de garantias;

d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea a do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Seção V

Das Prestações de Contas

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas. [\(Vide ADI 2324\)](#)

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I - da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II - dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no [§ 1º do art. 166 da Constituição](#) ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais. [\(Vide ADI 2324\)](#)

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.

§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

§ 2º Os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio.

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Seção VI

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a: [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021\)](#)

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

PARA SABER MAIS:

Baixe o arquivo **ENTENDENDO O PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)**

[CLIQUE AQUI](#)

4 TÓPICOS SELECIONADOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000.

4.1 CONCEITOS DE DÍVIDA PÚBLICA E RESTOS A PAGAR, ESCRITURAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS.

4.2 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTRUTURA, COMPOSIÇÃO. 4.3 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL: ESTRUTURA, COMPOSIÇÃO.

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, são instrumentos de **transparência** da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público:

- os planos (PPA), orçamentos (LOA) e leis de diretrizes orçamentárias (LDO);

- as prestações de contas e o respectivo parecer prévio;

- o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO);

- Relatório de Gestão Fiscal (RGF); e

- e as versões simplificadas desses documentos.

Além disso, dispõe a Constituição Federal que o Poder Executivo publicará, até 30 dias após o

encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Ou seja, o RREO vem como uma exigência constitucional, enquanto que o RGF surge a partir da LRF.

1. Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Primeiramente, o RREO abrange todos os Poderes e o Ministério Público. Ademais, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto de:

- **BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**, que especificará, por **CATEGORIA ECONÔMICA**, as:

- **RECEITAS POR FONTE**, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

- **DESPESAS POR GRUPO DE NATUREZA**, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

- demonstrativos da execução das:

- receitas, **por categoria econômica e fonte**, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

- despesas, **por categoria econômica e grupo de natureza da despesa**, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

- despesas, **por função e subfunção**.

Adendos:

As despesas (por função e subfunção) não aparecem no balanço orçamentário, apenas nos demonstrativos.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas **receitas** de operações de crédito e nas **despesas** com amortização da dívida.

Perceba, portanto, que o RREO abrange todos os Poderes, mas sua elaboração será realizada pelo Poder Executivo. Professor, mas e se o Poder executivo descumprir as exigências de prazo e/ou composição do RREO?

Nesse caso, o ente da federação (todos os Poderes e o *Parquet*) ficará impedido, até que a situação seja regularizada, de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, **EXCETO** as destinadas ao **REFINANCIAMENTO** do principal atualizado da **DÍVIDA MOBILIÁRIA**.

Documentos que acompanham o RREO

Mas não é só isso. Além das exigências acima, acompanharão o Relatório Resumido os demonstrativos relativos a:

I. apuração da **receita corrente líquida**, assim como a **PREVISÃO** de seu desempenho até o final do exercício;

II. receitas e despesas previdenciárias;

III. resultados **NOMINAL** e **PRIMÁRIO**;

IV. despesas com juros;

V. **Restos a Pagar**, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Adendo: os demonstrativos de execução das receitas e despesas **compõem** o RREO. Todavia, os 5 demonstrativos acima **acompanham** o RREO.

68 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Importantíssimo decorar esses 5 demonstrativos acima. Muitas bancas adoram confundir dizendo que os Restos a Pagar, por exemplo, acompanham o Relatório de Gestão Fiscal, quando na verdade acompanha o RREO.

Por outro lado, o RREO referente ao **ÚLTIMO BIMESTRE** do exercício será acompanhado **também** de demonstrativos:

- **do atendimento à Regra de Ouro;**

- das **projeções atuariais** dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

- da **variação patrimonial**, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Adendo: Lembra da regra de ouro? De acordo com ela, é vedada a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Para finalizar o RREO, **QUANDO FOR O CASO**, deverão ser apresentadas justificativas:

- da limitação de empenho;

- da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Relatório de Gestão Fiscal

O segundo relatório, e talvez o mais importante, é o famoso Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O RGF é elaborado final de cada quadrimestre e assinado pelo:

I. Chefe do Poder Executivo;

II. Presidente e demais membros da **Mesa Diretora** ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III. Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV. Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

V. autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão.

Conteúdo do RGF

Aqui entramos em uma parte bastante cobrada nos certames. As bancas adoram confundir os candidatos trocando as composições do RREO com o conteúdo do RGF. Portanto, atenção.

RGF do Poder Executivo

O RGF conterá:

1.comparativo com os limites da LRF, dos seguintes montantes:

- despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- dívidas consolidada e mobiliária;
- concessão de garantias;
- operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

2.indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

3.demonstrativos, no último quadrimestre:

- Do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro;
- da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - liquidadas;
 - empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- do cumprimento das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) no que diz respeito a:
 - sua liquidação, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano; e
 - que é proibida no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

RGF dos demais Poderes e do Ministério Público

O relatório dos titulares dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público conterá apenas:

- comparativo com os limites da LRF no que diz respeito à despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas; (**não inclui limite de dívida consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito, inclusive por ARO à Apenas no P. Executivo estas**)
- indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- demonstrativos, no último quadrimestre:
- Do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro;
- da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - liquidadas;
 - empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- do cumprimento das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) no que diz respeito a:
 - sua liquidação, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano; e
 - que é proibida no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Regras Gerais do RGF

O RGF deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

- 1º Período RGF: Jan-Abril com publicação até maio;

- 2º Período RGF: Maio-Agosto com publicação até setembro;

- 3º Período RGF: Setembro-Dezembro com publicação até janeiro.

O descumprimento dos prazos impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, **exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária**.

Os relatórios **RREO** e **RGF** deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser

atualizados pelo conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade.

Exigência	Fica em qual relatório	Prazo
Receita Corrente Líquida (sua evolução e previsão)	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Todo bimestre
Despesa total com Pessoal	Relatório de Gestão Fiscal	Todo quadrimestre
Dívida Consolidada e Mobiliária	Relatório de Gestão Fiscal	Todo quadrimestre
Resultado Nominal e Primário	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Todo bimestre
Relação de Restos a Pagar Inscrições	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Todo bimestre
Inscrição de Restos a Pagar	Relatório de Gestão Fiscal	Último quadrimestre
Justificativas das Limitações de Empenho	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Quando for o caso
Medidas Corretivas	Relatório de Gestão Fiscal	Quando for o caso
Concessão de Garantias	Relatório de Gestão Fiscal	Todo quadrimestre
Operações de Crédito, inclusive ARO	Relatório de Gestão Fiscal	Todo quadrimestre
Despesas com Juros	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Todo bimestre
Despesas Previdenciárias	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Todo bimestre
Projeções Atuariais RGPS e RPPS	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Último bimestre

Quadro comparativo RGF e RREO

Fonte:

<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/entenda-o-relatorio-resumido-de-execucao-orcamentaria-e-o-relatorio-de-gestao-fiscal/>

5 TÓPICOS ESPECIAIS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

5.1 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS (REGIME ORÇAMENTÁRIO E REGIME CONTÁBIL OU PATRIMONIAL (MCASP)).

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas. No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema “Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade [...]

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

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. [...]

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

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

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros. Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador. O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador.

No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

- Verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- Determina-se a matéria tributável;
- Calcula-se o montante do tributo devido; e
- Identifica-se o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro da variação patrimonial aumentativa por competência.

70 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Regime Contábil (Patrimonial)	
	Resolução CFC nº 1282/2010	Competência
	Varição Patrimonial Aumentativa	
	Regime Orçamentário	
	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Arrecadação
	Receita Orçamentária	

Por exemplo, a legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público são os seguintes:

Lançamento no momento do fato gerador (dia 1º de janeiro):

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos arts. 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964.

Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

5.2 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS CONFORME MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP), 9ª EDIÇÃO.

5.3 RESTOS A PAGAR, EMPENHO, LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO (Lei nº 4.320/1964 e MCASP).

Despesa pública é a aplicação do dinheiro arrecadado por meio de impostos ou outras fontes para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos.

O QUE SIGNIFICA EXECUTAR A DESPESA PÚBLICA?

Significa realizar as despesas previstas no orçamento público, seguindo os três estágios presentes na [Lei nº 4.320/64](#): empenho, liquidação e pagamento.

O **empenho** é a etapa em que o governo reserva o dinheiro que será pago quando o bem for entregue ou o serviço concluído. Isso ajuda o governo a organizar os gastos pelas diferentes áreas do governo, evitando que se gaste mais do que foi planejado.

Já a **liquidação** é quando se verifica que o governo recebeu aquilo que comprou. Ou seja, quando se confere que o bem foi entregue corretamente ou que a etapa da obra foi concluída como acordado.

Por fim, se estiver tudo certo com as fases anteriores, o governo pode fazer o **pagamento**, repassando o valor ao vendedor ou prestador de serviço contratado.

PARA SABER MAIS:

Baixo o arquivo do livro do **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

[Clique AQUI](#)

Ou acesse:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943

5.4 APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (NBC TSP 13).

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 13, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018

Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a Ipsas 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 13 – APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Objetivo

1. Esta norma exige a comparação dos valores orçados com os valores realizados decorrentes da execução do orçamento, a ser incluída nas demonstrações contábeis das entidades que publicam seu orçamento aprovado, obrigatória ou voluntariamente e, em razão disto, submetem-se à prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Esta norma também exige a divulgação das razões das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados. O atendimento das exigências

desta norma deve garantir que as entidades do setor público cumpram suas obrigações de prestação de contas e responsabilização e aprimorem a transparência das suas demonstrações contábeis pela apresentação (a) da conformidade com o orçamento aprovado, quando tenham a obrigatoriedade de publicá-lo; e (b) no caso em que o orçamento e as demonstrações contábeis forem elaborados sob o mesmo regime, o desempenho da entidade no sentido de alcançar os resultados orçados.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta norma.

3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

3A. Esta norma também se aplica às entidades paraestatais que, por força de determinação de órgão fiscalizador, esteja obrigada a observar as NBCs TSP.

4 e 5. (Não convergidos).

6. Em alguns casos, os orçamentos aprovados devem abranger todas as atividades controladas por entidade do setor público. Em outros, orçamentos aprovados separadamente podem ser, obrigatoriamente, publicados quando abrangerem determinadas atividades, grupos de atividades ou entidades incluídas nas demonstrações contábeis de governo ou de outras entidades do setor público. Isso pode ocorrer (a) quando, por exemplo, as demonstrações contábeis do governo abrangerem entidades governamentais ou programas que têm autonomia operacional e elaboram seus próprios orçamentos, ou (b) quando o orçamento é elaborado somente para o Setor Governo Geral (*) no caso da consolidação do governo como um todo. Esta norma se aplica a todas as entidades que publicam seus orçamentos aprovados ou seus componentes e apresentam as demonstrações contábeis.

(*) Setor Governo Geral é um conceito oriundo das normas relacionadas a estatísticas de finanças públicas que representa a agregação de (a) todas as unidades de governo federal, estadual e municipal, (b) fundos de seguridade social em cada nível de governo e (c) instituições não comerciais e sem fins lucrativos controladas por unidades de governo.

Definições

7. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Regime contábil refere-se ao regime de competência ou de caixa.

Orçamento anual significa o orçamento aprovado para um ano. Não inclui estimativas futuras ou projeções divulgadas para períodos além daquele a que se refere o orçamento.

Dotação orçamentária é a autorização concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante para alocar recursos para os fins por eles especificados.

Orçamento aprovado corresponde à autorização para realização de despesa oriunda de lei ou outro instrumento que contenha decisões relacionadas à alocação das receitas orçamentárias estimadas relativas a determinado período.

Regime orçamentário refere-se ao regime adotado no orçamento (de competência, de caixa ou

outro) que foi aprovado pelo Poder Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante.

Base comparável significa os valores realizados apresentados sob o mesmo regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado.

Orçamento final é o orçamento original ajustado por todas as reservas, transferências, alocações, créditos adicionais e outras mudanças autorizadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante, aplicáveis ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento plurianual é o orçamento aprovado para período maior do que um ano. Não inclui a publicação de estimativas ou projeções futuras para períodos posteriores ao período a que se refere o orçamento.

Orçamento original é o orçamento inicialmente aprovado para o período a que se refere.

Orçamento aprovado

8. O orçamento aprovado, conforme definição desta norma, apresenta as receitas estimadas para o período orçamentário anual ou plurianual, com base nos planos atuais e nas condições econômicas previstas durante o referido período orçamentário, e as despesas aprovadas pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado não é somente uma projeção ou uma estimativa com base em premissas sobre eventos futuros e possíveis ações de gerenciamento que não são necessariamente esperados que aconteçam. Da mesma forma, o orçamento aprovado difere da informação financeira prospectiva, que pode ser na forma de previsão, de projeção ou da combinação de ambos, como, por exemplo, a previsão para um ano mais a projeção para cinco anos.

9. Os orçamentos podem ser dispostos em lei como parte do processo de aprovação. Em alguns casos, a aprovação pode ser realizada sem que o orçamento se torne lei. Qualquer que seja o processo de aprovação, a característica essencial dos orçamentos aprovados é que a prerrogativa para alocar recursos do tesouro do governo ou outro órgão similar para os fins acordados e identificados é concedida pelo Poder Legislativo ou autoridade com prerrogativa semelhante. O orçamento aprovado estabelece a autorização para realizar despesas específicas. A autorização de despesa é geralmente considerada o limite legal no qual a entidade deve operar. Em alguns casos, o orçamento aprovado pelo qual a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada pode ser o orçamento original e, em outros, o orçamento final.

10. Caso o orçamento não seja aprovado anteriormente ao início do período a que se refere, o orçamento original é o primeiro que for aprovado para ser executado naquele ano.

Orçamento original e final

11. O orçamento original pode incluir dotações residuais advindas de anos anteriores por força de lei.

12. Créditos adicionais podem ser necessários quando o orçamento original não previu despesas, tais como as decorrentes de guerras ou desastres naturais. Além disso, pode haver queda nas receitas orçamentárias durante o período e alterações orçamentárias podem ser necessárias para adaptar as alterações na priorização de financiamento durante o período. Consequentemente, os recursos alocados à entidade ou atividade podem ter que ser ajustados em relação ao valor originalmente orçado

72 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

para o período a fim de se manter a disciplina fiscal. O orçamento final inclui todas as alterações autorizadas.

Valor realizado

13. Esta norma utiliza o termo “realizado” ou “montante realizado” para descrever os valores resultantes da execução orçamentária. Em alguns casos, “resultado da execução do orçamento”, “execução do orçamento” ou termos similares podem ser utilizados com o mesmo significado que “realizado” ou “montante realizado”.

Apresentação da comparação entre os valores orçados e os realizados

14. Conforme as exigências do item 21, a entidade deve apresentar a comparação dos valores orçados para os quais a entidade deve prestar contas e ser responsabilizada com os valores realizados na forma de demonstração contábil adicional ou como colunas adicionais nas demonstrações contábeis apresentadas de acordo com as NBCs TSP. A comparação dos valores realizados com os orçados deve apresentar separadamente para cada nível de supervisão:

(a) os valores referentes aos orçamentos original e final;

(b) os valores realizados em base comparável; e

(c) por intermédio de divulgação em nota, a explicação das diferenças materiais entre o orçamento pelo qual a entidade é responsável e os valores realizados, a menos que tal explicação seja incluída em outros documentos públicos emitidos em conjunto com as demonstrações contábeis, e a referência cruzada sobre esses documentos seja apresentada nas notas explicativas.

15. A apresentação nas demonstrações contábeis dos valores referentes aos orçamentos original e final e os realizados em base comparável com o orçamento que foi publicado deve cumprir o ciclo de prestação de contas e responsabilização ao permitir que os usuários das demonstrações contábeis identifiquem se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado. Diferenças entre os valores realizados e os orçados, sejam do orçamento original ou do final (sempre referidas como “variação” pela contabilidade), também devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis para garantir a integridade da informação.

16. A explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados auxilia os usuários a entenderem as razões para as diferenças materiais do orçamento aprovado pelo qual a entidade submete-se à prestação de contas e responsabilização.

17. A entidade pode publicar, obrigatória ou voluntariamente, seu orçamento original, seu orçamento final ou ambos. Nas circunstâncias em que a publicação de ambos os orçamentos for obrigatória, a legislação deve fornecer orientação em relação aos casos em que a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os constantes dos orçamentos originais ou finais é obrigatória, conforme o item 14(c). Na ausência desse tipo de orientação, as diferenças materiais podem ser obtidas com referência, por exemplo, (a) às diferenças entre o orçamento original e o realizado de modo a permitir a análise do desempenho em relação ao orçamento original; ou (b) às diferenças entre o orçamento final e o realizado, de modo a permitir a análise em relação à observância do orçamento final.

18. Em muitos casos, os valores do orçamento final e do realizado são os mesmos. Isso porque a execução

orçamentária é monitorada durante o período e o orçamento original é progressivamente revisado para refletir mudanças nas condições, circunstâncias e fatos ocorridos durante o período. O item 29 exige a divulgação da explicação das razões para as alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tais divulgações, em conjunto com as divulgações exigidas pelo item 14, devem garantir que as entidades que publicam o seu orçamento aprovado sejam responsáveis pelo seu desempenho em face da relevância e da conformidade com o orçamento aprovado.

19. A análise e a discussão sobre a gestão, a revisão das operações ou outros relatórios públicos que fornecem comentários acerca do desempenho e do alcance dos objetivos da entidade durante o período, incluindo explicações de quaisquer diferenças materiais em relação aos valores orçados, são frequentemente emitidos juntamente com as demonstrações contábeis. De acordo com o item 14(c), a explicação das diferenças materiais entre os valores realizados e os orçados deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a menos que (a) seja incluída em outros documentos ou relatórios públicos emitidos conjuntamente com as demonstrações contábeis, e (b) as notas explicativas às demonstrações contábeis identifiquem os relatórios e os documentos nos quais a explicação pode ser encontrada.

20. Quando os orçamentos aprovados são publicados para algumas das entidades ou atividades abrangidas nas demonstrações contábeis, as exigências do item 14 devem ser aplicadas somente para as entidades ou atividades contempladas no orçamento aprovado. Isso significa que quando, por exemplo, o orçamento for elaborado somente para o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) nas informações consolidadas do governo como um todo, as divulgações exigidas pelo item 14 devem ser realizadas somente em relação a ele.

Apresentação e divulgação

21. A entidade deve apresentar a comparação do orçamento com os valores realizados por meio de colunas adicionais nas demonstrações contábeis somente quando as demonstrações e o orçamento são elaborados em base comparável.

22. As comparações dos orçamentos e dos valores realizados podem ser apresentadas em demonstrações contábeis adicionais (demonstração das informações orçamentárias ou demonstração com finalidade semelhante) incluídas no conjunto completo das demonstrações contábeis, conforme especificado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Alternativamente, quando as demonstrações contábeis e o orçamento são elaborados em base comparável, isto é, os valores realizados são apresentados sob o mesmo regime, mesma base de classificação, para as mesmas entidades e para o mesmo período para o qual o orçamento foi aprovado, colunas adicionais podem ser acrescentadas às demonstrações contábeis existentes apresentadas em conformidade com as NBCs TSP. As colunas adicionais devem identificar os valores orçamentários originais e finais e, se a entidade assim escolher, as diferenças entre os valores orçados e os realizados.

23. Quando o orçamento e as demonstrações contábeis não são elaborados em base comparável, demonstração das informações orçamentárias adicional deve ser apresentada. Nesses casos, para garantir que os usuários interpretem adequadamente a informação contábil que é elaborada em bases diferentes, as demonstrações contábeis podem esclarecer que o orçamento e os regimes de contabilização diferem e que a demonstração das

informações orçamentárias é elaborada na mesma base utilizada para o orçamento.

24. Quando os orçamentos são elaborados com base no regime de competência e abrangem todas as demonstrações contábeis, colunas adicionais de orçamento podem ser adicionadas a todas as demonstrações contábeis exigidas pelas NBCs TSP. Em alguns casos, os orçamentos elaborados com base no regime de competência podem ser apresentados sob a forma de algumas das demonstrações contábeis que compreendem o conjunto total das demonstrações contábeis, conforme especificado pelas NBCs TSP, como, por exemplo, o orçamento pode ser apresentado como demonstração do resultado ou como demonstração dos fluxos de caixa, com informação adicional fornecida em quadros adicionais. Nesses casos, as colunas adicionais referentes ao orçamento podem ser incluídas nas demonstrações contábeis, as quais também são adotadas para a apresentação do orçamento.

Nível de agregação

25. A documentação referente aos orçamentos pode oferecer detalhes sobre as atividades, programas ou entidades. Esses detalhes são frequentemente agregados em classes amplas de acordo com a estrutura do orçamento, classificações orçamentárias ou rubricas orçamentárias para a apresentação e aprovação pelo Legislativo ou outra autoridade com prerrogativa semelhante. A divulgação dos valores orçados e realizados consistente com essas classes e rubricas orçamentárias devem garantir que as comparações sejam feitas ao nível de supervisão identificado nos documentos orçamentários.

26. (Não convergido).

27. Em alguns casos, a informação contábil detalhada incluída nos orçamentos aprovados pode ser agregada com a finalidade de apresentação nas demonstrações contábeis em conformidade com as exigências desta norma. Essa agregação pode ser necessária para evitar o excesso de informação e para refletir os níveis relevantes de supervisão do Legislativo ou de outra autoridade com prerrogativa semelhante. Determinar o nível de agregação envolve julgamento profissional sendo que tal julgamento deve ser aplicado no contexto do objetivo desta norma e nas características qualitativas da informação contábil, conforme o disposto na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

28. A informação orçamentária adicional, incluindo informação sobre o desempenho dos serviços prestados, deve ser apresentada em outros documentos que não correspondam às demonstrações contábeis. Incentiva-se a referência cruzada nas demonstrações contábeis para tais documentos, especialmente para vincular os dados orçados e realizados aos dados orçamentários não financeiros e ao desempenho dos serviços prestados.

Alteração do orçamento original em relação ao orçamento final

29. A entidade deve apresentar explicação se as alterações entre o orçamento original e o orçamento final ocorreram em consequência das alterações do orçamento ou de outros fatores, da seguinte forma:

- (a) por meio da divulgação em notas explicativas às demonstrações contábeis; ou
- (b) em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, sobre o qual referência cruzada deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações.

30. O orçamento final inclui todas as alterações aprovadas pelo Legislativo ou outro órgão ou entidade designado para revisar o orçamento original. De acordo com as exigências desta norma, a entidade do setor público deve incluir nas notas explicativas às demonstrações contábeis ou em relatório emitido anteriormente, simultaneamente, ou em conjunto com as demonstrações contábeis, a explicação das alterações entre o orçamento original e o orçamento final. Tal explicação deve informar se, por exemplo, as alterações decorrem de alteração das rubricas orçamentárias do orçamento original ou de outros fatores, tais como alterações nos parâmetros orçamentários gerais, incluindo alterações da política governamental. Tais divulgações são frequentemente realizadas na análise ou na discussão sobre a gestão ou relatório similar sobre as operações divulgadas conjuntamente, mas não como parte integrante das demonstrações contábeis. Tais divulgações devem também ser incluídas nos relatórios do resultado da execução do orçamento emitido pelas entidades do setor público para divulgar a execução orçamentária. Quando as divulgações são feitas em relatórios separados e, não, nas demonstrações contábeis, as notas explicativas às demonstrações contábeis devem incluir referência cruzada ao referido relatório.

Base comparável

31. **Todas as comparações dos montantes realizados e dos orçados devem ser apresentados em base comparável ao orçamento.**

32. A comparação dos valores orçados com os realizados deve ser apresentada no mesmo regime (regime de competência, de caixa ou outro), no mesmo critério de classificação para as mesmas entidades e no período a que se refere o orçamento aprovado. Isso garante que a divulgação nas demonstrações contábeis da informação sobre a observância do orçamento esteja no mesmo regime que o próprio orçamento. Em alguns casos, isso pode representar a comparação do orçamento com os valores realizados em regimes distintos, para diferente grupo de atividades e com formato diferente de apresentação ou classificação daqueles adotados nas demonstrações contábeis.

33. As demonstrações contábeis consolidam as entidades e as atividades controladas pela entidade. Orçamentos separados podem ser aprovados e publicados para as entidades individuais ou para as atividades particulares que compõem as demonstrações contábeis consolidadas. Quando isso ocorre, os orçamentos individuais podem ser conjugados para serem apresentados nas demonstrações contábeis em consistência com as exigências desta norma. Tal conjugação não implica alterações ou revisões dos orçamentos aprovados. Isso ocorre porque esta norma exige a comparação dos valores realizados com os valores orçados.

34. As entidades podem adotar regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos aprovados. Por exemplo, o governo pode adotar o regime de competência para suas demonstrações contábeis e o regime de caixa para seu orçamento. Além disso, o orçamento pode destinar o seu foco ou abranger informação sobre os compromissos para gastar recursos no futuro e as alterações em tais compromissos, enquanto as demonstrações contábeis devem informar ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, outras alterações no patrimônio líquido e nos fluxos de caixa. Todavia, usualmente, as entidades a que se referem o orçamento e as que divulgam

74 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

demonstrações contábeis são as mesmas. Da mesma forma, o período para o qual o orçamento é elaborado e o critério de classificação adotado para o orçamento, deve, em regra, ser refletido nas demonstrações contábeis. Isso garante que o sistema de contabilização registre e divulgue a informação contábil de maneira que facilite a comparação dos valores realizados com os orçados para fins de gestão e para fins de prestação de contas e responsabilização, por exemplo, para o monitoramento do comportamento da execução orçamentária durante o período e para divulgação ao governo, ao público e aos outros usuários de maneira relevante e tempestiva.

35. Em alguns casos, os orçamentos podem ser elaborados sob o regime de competência ou sob o regime de caixa, de acordo com o sistema de estatísticas de finanças públicas adotado, o qual abrange entidades e atividades diferentes daquelas incluídas nas demonstrações contábeis. Por exemplo, os orçamentos elaborados para serem compatíveis com os sistemas de estatísticas de finanças públicas podem estar focados no Setor Governo Geral (ver definição no item 6) e abrangem somente as entidades que cumprem as funções primárias ou “fora de mercado” do governo como as suas principais atividades, enquanto as demonstrações contábeis divulgam todas as atividades controladas pelo governo, incluindo as atividades de mercado.

36. Nos modelos de estatísticas de finanças públicas, o Setor Governo Geral (ver definição no item 6) pode incluir os níveis de governo municipal, estadual e nacional. Considerando que o governo nacional não controla os governos municipais e estaduais, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas para cada nível de governo. As exigências desta norma somente se aplicam às demonstrações contábeis das entidades governamentais quando os orçamentos aprovados para as entidades e atividades que elas controlam, ou subseções, estejam disponíveis ao público.

Orçamento plurianual

37. Algumas entidades do setor público podem ter a opção de aprovar e publicar orçamentos plurianuais em vez dos orçamentos anuais. Em regra, os orçamentos plurianuais abrangem uma série de orçamentos anuais ou metas orçamentárias anuais. O orçamento aprovado para cada período anual reflete a aplicação das políticas orçamentárias associadas ao orçamento plurianual para aquele período específico. Em alguns casos, o orçamento plurianual permite a transferência de dotações não utilizadas em determinado ano para períodos subsequentes.

38. As entidades do setor público que elaboram orçamentos plurianuais podem adotar diferentes abordagens para determinar seu orçamento original e o final, dependendo de como ocorre a aprovação. Por exemplo, uma entidade do setor público pode aprovar o orçamento bienal que contém dois orçamentos anuais aprovados, caso em que o orçamento original e o final aprovado para cada período anual devem ser identificáveis. Se as dotações não utilizadas oriundas do primeiro ano do orçamento bienal forem legalmente autorizadas para serem utilizadas no segundo ano, o orçamento original para o período do segundo ano deve ser aumentado nesses valores transferidos. Nos raros casos em que a entidade do setor público aprova o orçamento bienal ou plurianual que especificamente não separa os valores orçados para cada período anual, um julgamento pode ser necessário na identificação dos valores que devem ser atribuídos para cada período anual na determinação dos orçamentos anuais para os propósitos desta norma. Por exemplo, o

orçamento original e o final aprovado para o primeiro ano do período bienal devem abranger quaisquer despesas de capital aprovadas que ocorreram durante o primeiro ano juntamente com o valor dos itens de receitas e despesas correntes atribuídos para aquele período. Os valores não gastos do primeiro período anual seriam, em seguida, incluídos no orçamento original para o segundo período anual e esse orçamento, juntamente com quaisquer alterações do mesmo período, formariam o orçamento final para o segundo ano. Quando os orçamentos plurianuais são adotados, incentiva-se que as entidades passem a oferecer em nota explicativa, divulgação adicional sobre a relação entre os valores realizados e os orçados, durante o período orçamentário.

Divulgação nas notas explicativas acerca do regime, do período e do alcance do orçamento

39. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o regime orçamentário e o critério de classificação adotados no orçamento aprovado.**

40. Podem existir diferenças entre o regime (caixa, competência ou alguma modificação desses regimes) que é utilizado na elaboração e apresentação do orçamento, e o regime utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Essas diferenças podem ocorrer quando o sistema contábil e o sistema orçamentário geram informação a partir de diferentes perspectivas. O orçamento pode estar centrado nos fluxos de caixa, ou fluxos de caixa adicionados a determinados compromissos, enquanto que as demonstrações contábeis evidenciam os fluxos de caixa e a informação contábil de natureza patrimonial por competência.

41. Os formatos e a estrutura de classificação adotados para a apresentação do orçamento aprovado também podem ser distintos dos formatos adotados para a elaboração das demonstrações contábeis. O orçamento aprovado pode classificar itens sob a mesma estrutura adotada nas demonstrações contábeis, por exemplo, pela natureza econômica (indenização aos empregados, utilização de bens e serviços, etc.), ou pela função (saúde, educação, etc.). Por outro lado, o orçamento pode classificar os itens por meio de programas específicos (por exemplo, redução da pobreza ou controle de doenças contagiosas) ou componentes de programas ligados aos objetivos de desempenho efetivo (por exemplo, programas do ensino superior dos estudantes de graduação ou operações cirúrgicas realizadas pelos serviços de emergência do hospital), que diferem das classificações adotadas nas demonstrações contábeis.

42. A NBC TSP 11 exige que as entidades apresentem nas notas explicativas às demonstrações contábeis, informação sobre o regime de elaboração das demonstrações contábeis e sobre as políticas contábeis mais significativas adotadas. A divulgação do regime orçamentário adotado para a elaboração e a apresentação dos orçamentos aprovados auxilia os usuários a entenderem melhor a relação entre a informação orçamentária e a informação contábil divulgada nas demonstrações contábeis.

43. **A entidade deve divulgar nas notas explicativas às demonstrações contábeis o período a que se refere o orçamento aprovado.**

44. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas, ao menos, anualmente. As entidades, em alguns casos, podem aprovar os orçamentos para período anual ou para período plurianual nos termos desta norma. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período difere do período a que se

referem as demonstrações contábeis, irá auxiliar os usuários dessas demonstrações contábeis a entenderem melhor a relação das informações orçamentárias e a comparação do orçamento com as demonstrações contábeis. A divulgação do período abrangido pelo orçamento aprovado, quando tal período é o mesmo que o das demonstrações contábeis, também tem uma função útil de confirmação, particularmente nas jurisdições onde os orçamentos, as demonstrações contábeis intermediárias e os relatórios também são elaborados.

45. A entidade deve identificar nas notas explicativas às demonstrações contábeis as entidades abrangidas pelo orçamento aprovado.

46. As NBCs TSP exigem que as entidades elaborem e apresentem as demonstrações contábeis que consolidam todos os recursos controlados pela entidade. Em nível de consolidação nacional, as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as NBCs TSP devem abranger as entidades dependentes do orçamento e as empresas estatais controladas pelo governo. Todavia, conforme observado no item 35, os orçamentos aprovados elaborados de acordo com os modelos de informação de estatísticas de finanças públicas podem não abranger as operações do governo que são realizadas em base mercantil ou comercial. De acordo com as exigências do item 31, os valores orçados e os realizados devem ser apresentados em base comparável. A divulgação das entidades abrangidas pelo orçamento deve permitir que os usuários identifiquem a extensão na qual as atividades da entidade estão submetidas ao orçamento aprovado, e como a entidade que elabora o orçamento difere da entidade que divulga as demonstrações contábeis.

Conciliação dos valores realizados em base comparável com os valores das demonstrações contábeis

47. No caso em que as demonstrações contábeis e o orçamento não sejam elaborados em base comparável, os valores realizados apresentados em base comparável ao orçamento, de acordo com o item 31, devem ser conciliados aos seguintes valores realizados apresentados nas demonstrações contábeis, identificando separadamente qualquer regime, periodicidade e diferença entre as entidades:

(a) se o regime de competência é adotado para o orçamento, as receitas totais, despesas totais e os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento; ou

(b) se outro regime, exceto o regime de competência, for adotado para o orçamento, os fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A conciliação deve ser divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

48. As diferenças entre os valores realizados considerados consistentes com a base comparável, e os valores realizados reconhecidos nas demonstrações contábeis podem ser corretamente classificadas da seguinte forma:

(a) diferenças de regime, que ocorrem quando o orçamento aprovado é elaborado em regime diferente do regime contábil. Por exemplo, quando o orçamento é elaborado em regime de caixa ou regime de caixa modificado e as demonstrações contábeis são elaboradas em regime de competência;

(b) diferenças temporais, que ocorrem quando o período orçado difere do período a que se referem as demonstrações contábeis; e

(c) diferenças de entidade, que ocorrem quando o orçamento não leva em consideração os programas ou entidades que fazem parte da entidade para as quais as demonstrações contábeis são elaboradas.

Também podem existir diferenças de formatos e estruturas de classificação adotados para a apresentação das demonstrações contábeis e do orçamento.

49. A conciliação exigida pelo item 47 permite que a entidade cumpra melhor a sua responsabilidade em prestar contas por meio da identificação das principais razões das diferenças entre os valores realizados em regime orçamentário e os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esta norma não impede a conciliação de cada um dos totais e subtotais principais, ou de cada classe de itens das demonstrações contábeis, apresentados em comparação dos valores realizados com os orçados com os valores equivalentes constantes das demonstrações contábeis.

50. Para algumas entidades que adotam o mesmo regime para a elaboração do orçamento e das demonstrações contábeis, apenas a identificação das diferenças entre os valores realizados no orçamento e os valores equivalentes nas demonstrações contábeis é exigida. Isso ocorre quando o orçamento (a) é elaborado para o mesmo período; (b) inclui as mesmas entidades; e (c) adotam a mesma forma de apresentação das demonstrações contábeis. Nesses casos, a conciliação não é necessária. Para outras entidades que adotam o mesmo regime para o orçamento e para as demonstrações contábeis, pode existir diferenças quanto à forma de apresentação, quanto à entidade ou em relação ao período a que se referem as demonstrações contábeis. Por exemplo, o orçamento aprovado pode adotar uma forma de apresentação e classificação diferente das demonstrações contábeis ao incluir apenas as atividades não comerciais da entidade, ou, ainda, pode ser um orçamento plurianual. A conciliação pode ser necessária quando existirem diferenças de apresentação, periodicidade ou em relação à entidade mesmo quando o orçamento e as demonstrações contábeis são elaborados sob o mesmo regime.

51. Para as entidades que utilizam o regime de caixa (ou regime de caixa modificado ou regime de competência modificado) na apresentação do orçamento aprovado e o regime de competência para as suas demonstrações contábeis, os principais totais apresentados na demonstração das informações orçamentárias devem ser conciliados aos fluxos de caixa líquidos das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento apresentados na NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

52. A divulgação da informação comparativa a respeito do período anterior de acordo com as exigências desta norma não é necessária.

53. Esta norma exige a comparação dos valores realizados com os orçados a serem incluídos nas demonstrações contábeis das entidades que publicam o seu orçamento aprovado. Não é necessária a divulgação de comparação dos valores realizados do período anterior com o orçamento de tal período, nem é necessário que as explicações relacionadas às diferenças entre os valores realizados e os orçados do período anterior sejam divulgadas nas demonstrações contábeis do período atual.

54 a 55. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 18 de outubro de 2018.

Contador Zulmir Ivânio Breda

Presidente

Ata CFC n.º 1.045.

5.5 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS).

As normas internacionais de contabilidade para o setor público também são chamadas de IPSAS, sigla de International Public Sector Accounting Standards.

Elas representam um conjunto de normas contábeis emitidas pelo Conselho IPSAS para utilização por entidades do setor público em todo o mundo na preparação das demonstrações financeiras. Esses padrões são baseados nos IFRS - International Financial Reporting Standards.

O International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), órgão nomeado pelo IFAC (International Federation of Accountants), tem emitido normas internacionais para o setor público desde 2002.

No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de convergi-las ao setor público brasileiro.

5.6 NOÇÕES DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: NBC T 16.11 - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.366/11

Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.

Brasília, 25 de novembro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**

Presidente

Ata CFC n.º 958

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16.11 – SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Objetivo

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). ([Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13](#))

2. O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

3. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:

(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

(b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

(c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. ([Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13](#))

4. A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

5. Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

6. É recomendável o uso de ferramentas que permitam acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

Alcance

7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Definições

9. Os seguintes termos têm os significados abaixo especificados:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Informações do subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

O SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Investimento corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais são os custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos.

Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo predeterminado é o custo teórico, definido a priori para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.

Custo padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.

Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

Hora ocupada é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

78 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.

Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Sub aplicação é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

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 estimado, custo padrão, etc. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Características e atributos da informação de custos

10. Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

11. Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

12. Os atributos da informação de custos são:

(a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

(b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;

(c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;

(d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;

(e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;

(f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;

(g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

(h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;

(i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de

detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Evidenciação na demonstração de custos

Evidenciação das informações de custos (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

13. A entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

(a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;

(b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico;

(c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Princípio de competência

14. Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

Cota de distribuição de custos indiretos

15. As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

16. É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos). (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

17. A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

Variação da capacidade produtiva

18. As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras:

(a) variação do volume ou capacidade: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos;

(b) variação de quantidade: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada

de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Integração com os demais sistemas organizacionais

19. O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

20. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

Implantação do subsistema de custos (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

21. O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

Responsabilidade pela informação de custos

22. A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

23. A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Demonstração do resultado econômico (Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). (Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público. (Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

(a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;

(b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e

(c) resultado econômico apurado. (Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

5.7 MANUAL DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, APROVADO PELA PORTARIA STN Nº 518/2018.

O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC)

A Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu no artigo 50, §3º que “*A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*”.

Em face desse dispositivo e por recomendações do Tribunal de Contas da União (TCU) uma Comissão Interministerial foi instituída com o propósito de elaborar estudos, diretrizes, métodos e procedimentos para propiciar as condições necessárias para a implantação de **Sistemas de Custos na Administração Pública Federal**.

Em consequência, por meio da Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018, foi aprovado o Manual de Informações de Custos do Governo Federal que acarretou no **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)**.

O **SIC** é uma ferramenta tecnológica que tem a capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados (data warehouse), armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões pelo gestor.

Como efeito, em 2010, o “**SIC**” foi homologado para uso como um **Sistema de Informações de Custos** no âmbito do governo federal.

Segundo a STN, o **SIC** é “um *Data Warehouse* que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da Administração Pública Federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações”.

O Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018, p. 29) assim define o Sistema **SIC**:

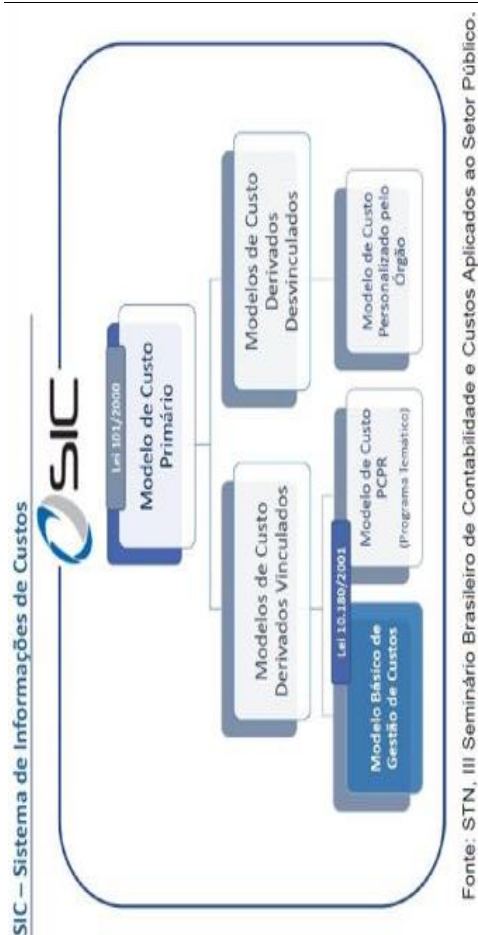
“O **SIC** é o resultado do concurso de várias iniciativas propostas por diversos setores, órgãos, grupos de trabalho do setor público de forma geral, além da contribuição de pesquisas acadêmicas, culminando com a evolução das tecnologias de informação e comunicação. Sua estrutura está baseada em um modelo conceitual e sistêmico que organiza as informações de custos recebidas dos sistemas estruturantes do governo, especialmente os de informações físicas e financeiras.”

É importante destacar dois modelos de gestão de custos associados ao **SIC**: o básico e personalizado.

O Modelo Básico de Gestão de Custos decorre do mandamento legal, em atendimento à LRF (§ 3º do art. 50). Esse modelo tem como objeto os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

O Modelo de Custo Personalizado é aquele idealizado por cada órgão de acordo com as suas necessidades estratégicas de gestão, considerando os meios e informações disponíveis que possam atender a esse modelo.

A figura a seguir ilustra essa classificação:



Quando da implantação do SIC no seu modelo básico, tendo em vista o enfoque orçamentário atribuído à despesa pública, esse era um limitador para as informações de custos.

Porém, o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), implementado em 2015, permitiu a classificação das contas não só sob a natureza orçamentária, em respeito à Lei 4.320/64, mas também inovou trazendo as naturezas patrimoniais e de controle.

Esse diapasão permitiu a evolução necessária para apuração de custos por meio do SIC.

PORTARIA Nº 518, DE 17 DE JULHO DE 2018

Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC.

O SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 285, de 14 de junho de 2018, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando a competência do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecida no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001 e no inciso XIX do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009;

Considerando a Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal, e a Portaria STN nº 716, de 24 de outubro de 2011,

que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal;

Considerando a importância de apresentar conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC; abordar aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC; e descrever etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão, resolve:

Art. 1º Aprovar a publicação do Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC.

Parágrafo único. A STN disponibilizará versão eletrônica do MIC no endereço eletrônico <http://www.tesouro.gov.br>.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

7 TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO (NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL - ESTRUTURA CONCEITUAL PARA TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO).

a NBC TA Estrutura Conceitual, norma que dispõe sobre a **estrutura conceitual para trabalhos de asseguração**, foi recentemente modificada.

Apesar de não ser a norma mais relevante para a matéria Auditoria, a NBC TA Estrutura Conceitual é muito importante, pois é a norma que estrutura todo o trabalho do auditor independente.

Dito isso, antes de entrarmos nas principais alterações ocorridas, cabe lembrarmos dos principais pontos da NBC TA Estrutura Conceitual, pois será fundamental para o bom entendimento das modificações promovidas pelo CFC.

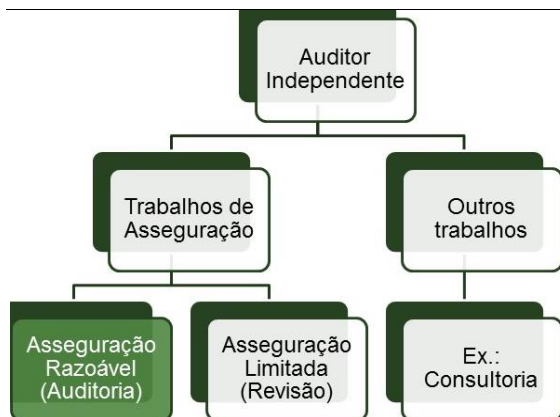
Segundo a NBC TA Estrutura Conceitual, existem dois tipos de trabalhos de asseguração cuja execução é permitida ao auditor independente:

1. Trabalho de **Asseguração Razoável**: o objetivo do trabalho de asseguração razoável é reduzir o risco do trabalho de asseguração a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente. Ex.: Auditoria.

2. Trabalho de **Asseguração Limitada**: o objetivo é o de reduzir o risco de trabalho de asseguração a um nível que seja aceitável, considerando as circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguração razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente. Ex.: Revisão.

CUIDADO! Nem todos os trabalhos executados por auditores independentes são trabalhos de asseguração. O exemplo clássico de um trabalho que o auditor independente executa, mas que não é de asseguração é a Consultoria.

Trabalhas der Asseguração (NBCTAS – Estrutura Conceitual)



fontenelle.auditoria@gmail.com

Elementos de trabalho de asseguração:

Além disso, precisamos lembrar que, segundo a NBC TA Estrutura Conceitual, são elementos de trabalho de asseguração:

- Relação de três partes, envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos.
- Objeto apropriado.
- Critérios aplicáveis.
- Evidências apropriadas e suficientes.
- Relatório de asseguração escrito no formato apropriado para trabalho de asseguração razoável ou para trabalho de asseguração limitada.

Por fim, a NBC TA Estrutura Conceitual estabelece que os trabalhos de asseguração envolvem **três partes distintas**:

- O auditor independente
- A parte responsável: pessoa (ou as pessoas) que é responsável pelo objeto do trabalho. Ex.: O auditor é contratado para opinar sobre as demonstrações contábeis. Quem é responsável por sua elaboração é a empresa contratante (auditada). Dessa forma, a parte responsável é a empresa.
- Os usuários previstos: pessoa, pessoas ou o grupo de pessoas para quem o auditor independente submete seu relatório de asseguração. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não pode ser o único.

Feitas essas considerações, que são melhor explicadas na minha aula, passemos às alterações e/ou inserções ocorridas na NBC TA Estrutura Conceitual e que entrarão em vigor a partir de 01/01/2016.

A **primeira** alteração importante foi na própria definição de **Trabalho de Asseguração**. Segundo a NBC TA Estrutura Conceitual, esse tipo de trabalho é aquele por meio do qual “o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis”. Cabe lembrar que a NBC TA Estrutura Conceitual anterior não trazia a expressão “evidências apropriadas e suficientes”.

A **segunda**, e talvez a mais importante inserção promovida pela nova NBC TA Estrutura Conceitual foi a inclusão das definições de *trabalho de atestação* e *trabalho direto*. Embora esses tipos de trabalho não se confundam com a asseguração (que geralmente é o que nos interessa para a prova), muitas vezes a NBC TA Estrutura Conceitual é cobrada de forma literal nos editais, razão pela qual as

definições a seguir devem ser levadas em consideração para não sermos pegos de surpresa.

Segundo a NBC TA Estrutura Conceitual, no **trabalho de atestação**, o profissional, que não seja o auditor independente, deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Ex.: a própria empresa mensura o seu passivo atuarial.

Já no **trabalho direto**, o auditor deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Lembrem-se de que aqui não estamos falando do auditor realizando asseguração razoável (auditoria) para emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Uma **terceira** alteração ocorrida, menos importante, foi a alteração da nomenclatura de uma das características dos **Critérios**, segundo a NBC TA Estrutura Conceitual. O critério **entendimento** foi substituído por **compreensibilidade**, que passou a ter a seguinte definição: critérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelos usuários previstos.

Por fim, a NBC TA Estrutura Conceitual acrescentou um novo risco que o auditor independente influencia diretamente (além do risco de detecção, que já conhecemos), que seria o **risco de mensuração ou avaliação**. Prestem atenção, pois este se refere apenas ao trabalho direto, e tem a seguinte definição:

“Risco de mensuração ou avaliação – no caso de trabalho direto, o risco associado com a mensuração ou avaliação que o auditor independente fizer do objeto pelos critérios.”

Fonte:

<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/nbc-ta-estrutura-conceitual-analise-das-alteracoes/#:~:text=Por%20fim%2C%20a%20NBC%20TA,opinar%20sobre%20as%20demonstra%C3%A7%C3%B5es%20cont%C3%A1beis.>

NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

Introdução

1. Esta Estrutura Conceitual é emitida apenas com o intuito de facilitar o entendimento dos elementos e objetivos dos trabalhos de asseguração e dos trabalhos aos quais as NBCs TA, NBCs TR e NBCs TO (doravante referidas como Normas de Asseguração) se aplicam.

2. Esta Estrutura não é uma norma e, por conseguinte, não estabelece nenhum requisito (nem princípios básicos ou procedimentos essenciais) para a realização de auditorias, revisões ou outros trabalhos de asseguração. Um relatório de asseguração não pode, portanto, afirmar que o trabalho foi conduzido de acordo com esta Estrutura, devendo se referir às Normas de Asseguração aplicáveis. As Normas de Asseguração possuem objetivos, requerimentos, aplicações e outros materiais explicativos, introduções e definições que são consistentes com esta Estrutura e devem ser aplicados em auditorias, revisões e outros trabalhos de asseguração.

3. Esta Estrutura fornece quadro de referência para:

82 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

- (a) auditores independentes;
- (b) outras pessoas envolvidas com trabalhos de asseguração, incluindo os usuários previstos de relatório de asseguração e aqueles que contratam o auditor independente (parte contratante); e
- (c) CFC ao emitir Normas de Asseguração e outras normas técnicas.

O que se segue é uma visão geral desta Estrutura:

- **Introdução:** Esta estrutura trata dos trabalhos de asseguração executados por auditores independentes.
- **Descrição dos trabalhos de asseguração:** Esta parte descreve os trabalhos de asseguração e distingue os trabalhos diretos em relação aos trabalhos de atestação, assim como os trabalhos de asseguração razoável e os trabalhos de asseguração limitada.
- **Abrangência da Estrutura Conceitual:** Esta parte distingue trabalhos de asseguração de outros trabalhos, como, por exemplo, trabalhos de consultoria.
- **Precondições para trabalho de asseguração:** Esta parte estabelece precondições para que o auditor independente aceite trabalho de asseguração.
- **Elementos de trabalho de asseguração:** Esta parte identifica e discute os cinco elementos presentes em trabalhos de asseguração: o relacionamento entre três partes, o objeto, os critérios, as evidências e o relatório de asseguração. Ela explica adicionalmente as distinções importantes entre trabalhos de asseguração razoável e trabalhos de asseguração limitada.
- **Outros assuntos:** Esta parte discute as responsabilidades de outras comunicações do auditor independente que não estejam relacionadas com o seu relatório de asseguração, a documentação e as implicações da associação do auditor com o objeto ou com a informação do objeto.

Princípios éticos e normas de controle de qualidade

4. O controle de qualidade em firmas que executam trabalhos de asseguração e a conformidade com os princípios éticos, incluindo requerimentos de independência, é amplamente reconhecido como sendo de interesse público e parte integrante dos trabalhos de asseguração de alta qualidade. Tais trabalhos são realizados de acordo com as Normas de Asseguração, que possuem como premissa a base de que:

- (a) os membros da equipe e o revisor de controle de qualidade (para aqueles trabalhos em que tal revisão foi estabelecida) estão sujeitos às normas NBCs PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade e 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos) e NBCs PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão e 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração, relacionadas aos trabalhos de asseguração, ou requerimentos de lei ou regulamento, que sejam pelo menos tão exigentes quanto às referidas NBCs; e
- (b) o auditor independente é membro da firma que está sujeita à NBC PA 01 ou outros requerimentos de lei ou regulamento sobre a responsabilidade da firma pelo seu sistema de controle de qualidade, que seja pelo menos tão exigente quanto a referida NBC PA 01.

Código de ética e normas profissionais do CFC

5. A NBC PG 100 estabelece os seguintes princípios

éticos que o auditor independente é requerido a cumprir:

- (a) integridade;
- (b) objetividade;
- (c) competência e zelo profissionais;
- (d) sigilo; e
- (e) comportamento profissional.

6. A NBC PG 100 também fornece uma estrutura conceitual para ser aplicada pelos profissionais da contabilidade para identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, avaliar a significância das ameaças identificadas e, quando necessário, aplicar salvaguardas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

7. A NBC PG 200 descreve como os conceitos da NBC PG 100 se aplicam em certas situações para profissionais da contabilidade que atuem como auditor independente, incluindo a independência. Essas normas profissionais definem a independência como abrangendo tanto a independência de pensamento quanto a independência na aparência. A independência garante a habilidade de formar uma conclusão de asseguração sem ser afetado por influências que podem comprometer essa conclusão. A independência aprimora a habilidade de agir com integridade, ser objetivo e de manter uma atitude de ceticismo profissional.

NBC PA 01

8. A NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes trata das responsabilidades da firma em estabelecer e manter seu sistema de controle de qualidade para trabalhos de asseguração. O cumprimento da NBC PA 01 requer, entre outras coisas, que a firma estabeleça e mantenha sistema de controle de qualidade. Esse sistema deve incluir políticas e procedimentos que abordem cada um dos elementos a seguir mencionados e que documente suas políticas e procedimentos, e os comunique ao pessoal da firma, a saber:

- (a) responsabilidades da liderança pela qualidade dentro da firma;
- (b) exigências éticas relevantes;
- (c) aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e para trabalhos específicos;
- (d) recursos humanos;
- (e) execução do trabalho; e
- (f) monitoramento.

Descrição dos trabalhos de asseguração

9. Trabalho de asseguração é o trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.

10. O resultado da mensuração ou avaliação do objeto é a informação que resulta da aplicação do critério ao objeto. Por exemplo:

- Demonstrações contábeis (objeto) resultam da mensuração da posição patrimonial e financeira da entidade, do desempenho e dos fluxos de caixa (informações do objeto) ao aplicar a estrutura de relatórios financeiros aplicável (critério).
- Conclusão sobre a eficácia do controle interno (resultado) decorre da avaliação da eficácia do processo de controle interno da entidade (informação do objeto) ao aplicar os critérios aplicáveis.
- Mensurações de desempenho específicas à entidade (resultado) decorrem da mensuração de vários aspectos de desempenho (informação do objeto) ao aplicar as

metodologias de mensuração aplicáveis (critério).

- Declaração de gases de efeito estufa (resultado) decorre da mensuração das emissões de gases de efeito estufa da entidade (informação do objeto) ao aplicar o reconhecimento, mensuração e apresentação de protocolos (critério).

- Declaração sobre o cumprimento (resultado) decorre da avaliação do cumprimento da entidade (informação do objeto) com, por exemplo, lei ou regulamento (critério).

A expressão “informação do objeto” é usado para significar o resultado da mensuração ou avaliação da informação do objeto de acordo com os critérios. Ela é a informação do objeto sobre a qual o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes para a base de sua conclusão.

Trabalhos de atestação e trabalhos diretos

11. No trabalho de atestação, o profissional, que não seja o auditor independente, deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. O referido profissional também deve apresentar, frequentemente, a informação resultante do objeto no relatório ou afirmação. Em alguns casos, contudo, a informação do objeto pode ser apresentada pelo auditor independente no relatório de asseguarção. A conclusão do auditor deve mencionar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes (ver item 85).

12. No trabalho direto, o auditor deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Adicionalmente, o auditor deve aplicar as habilidades e técnicas de asseguarção para obter evidências apropriadas e suficientes sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios aplicáveis. O auditor independente pode obter essa evidência simultaneamente com a mensuração ou avaliação do objeto, mas também pode obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação. No trabalho direto, a conclusão do auditor independente deve mencionar se o resultado reportado da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios é redigido nos termos do objeto e dos critérios. Em alguns trabalhos diretos, a conclusão do auditor independente é a informação do objeto ou é parte da informação do objeto (ver Apêndice 2).

Trabalhos de asseguarção razoável e trabalho de asseguarção limitada

13. No trabalho de asseguarção razoável, o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do auditor independente é expressa de forma que transmita a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

14. No trabalho de asseguarção limitada, o auditor independente reduz o risco do trabalho para um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguarção razoável. Dessa forma, sua conclusão deve transmitir se, com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas, algum assunto chegou ao seu conhecimento de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto está relevantemente distorcida. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados no trabalho de asseguarção limitada são restritos (menos extensos), quando comparados com os que são necessários no trabalho de asseguarção razoável, mas são planejados para obter um nível de segurança que seja, no julgamento profissional do auditor independente, significativo. Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto em nível que seja mais do que irrelevante.

15. Em toda a gama de trabalhos de asseguarção limitada, o sentido de segurança significativa pode variar de um nível que é logo acima de asseguarção que seja capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto, em nível que seja claramente maior do que irrelevante, até um nível que é logo abaixo da segurança razoável. O que é significativo em trabalho específico é o julgamento dentro desse intervalo que depende das circunstâncias do trabalho, incluindo as necessidades de informação pelos usuários previstos como grupo, dos critérios utilizados, e o objeto do trabalho. Em alguns casos, as consequências para os usuários previstos ao receberem um tipo de asseguarção inapropriada podem ser tão graves que o trabalho de asseguarção razoável seja necessário para que o auditor independente obtenha a segurança que é significativa nas circunstâncias.

Abrangência da estrutura conceitual

16. Nem todos os trabalhos realizados por auditores independentes são trabalhos de asseguarção. Outros trabalhos frequentemente realizados que não são de asseguarção, como definido no item 10 não são abrangidos por esta Estrutura. Esses outros trabalhos incluem:

- trabalhos abrangidos pelas Normas de Serviços Correlatos (NBCs TSC, tais como procedimentos previamente acordados e trabalhos de compilação;
- elaboração de declarações de imposto de renda onde nenhuma conclusão de asseguarção é expressa;
- trabalhos de consultoria (ou assessoria), tais como gerenciamento e consultorias tributárias. (*)

(*) Nos trabalhos de consultoria, o profissional aplica suas habilidades, seu conhecimento obtido em treinamentos, observações, experiências e conhecimentos técnicos sobre o processo de consultoria. Trabalhos de consultoria envolvem um processo analítico que tipicamente inclui alguma combinação das atividades relacionadas com a definição de objetivos, a descoberta de fatos, as definições dos problemas ou das oportunidades, a avaliação de alternativas, o desenvolvimento ou as recomendações, incluindo ações, comunicação de resultados e, em alguns casos, a implementação do que foi recomendado e o seu acompanhamento. Os relatórios (caso emitidos) geralmente são escritos em estilo narrativo (ou “formato longo”). Geralmente o trabalho realizado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e o alcance do trabalho são determinados mediante acordo entre o profissional e o cliente. Qualquer serviço que atenda às definições de trabalho de asseguarção não é trabalho de consultoria, mas, sim, trabalho de asseguarção.

17. O trabalho de asseguarção pode ser parte de um trabalho maior, por exemplo, quando o trabalho de consultoria para a aquisição de negócios inclui requerimento para obter asseguarção acerca da informação financeira histórica ou prospectiva. Em tais circunstâncias, esta Estrutura é aplicável apenas na parte do trabalho relacionada à asseguarção.

18. Os trabalhos mencionados a seguir, que podem ser consistentes com a descrição no item 10, não são considerados trabalhos de asseguarção nos termos desta Estrutura:

- (a) trabalhos para prestar declarações em processos judiciais sobre contabilidade, auditoria, tributação ou outros assuntos; e
- (b) trabalhos que incluem opiniões, pontos de vista ou declarações profissionais dos quais o usuário pode extrair alguma segurança, se todos os seguintes itens forem aplicáveis:
 - (i) essas opiniões, pontos de vistas ou declarações são meramente fortuitos para o trabalho como um todo;
 - (ii) qualquer relatório por escrito deve ser emitido com uso expressamente restrito aos usuários previstos

especificados no relatório;

(iii) mediante acordo formal com os usuários previstos especificados, não se pretendendo que seja trabalho de asseguarção; e

(iv) o trabalho não seja relatado como trabalho de asseguarção no relatório do auditor independente.

Relatório de trabalho que não é de asseguarção

19. O auditor independente ao reportar sobre trabalho, que não é de asseguarção no âmbito desta Estrutura, deve claramente distinguir esse relatório de relatório de asseguarção. Para não confundir os usuários, o relatório que não é de asseguarção evita, por exemplo:

- mencionar adequação com esta Estrutura ou Norma de Asseguarção;
- usar inapropriadamente as palavras “asseguarção,” “auditoria” ou “revisão”;
- incluir declaração que pode ser confundida com conclusão com base em evidências apropriadas e suficientes que foi desenvolvida para aumentar o nível de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios aplicáveis.

20. O auditor independente e a parte responsável podem concordar sobre a aplicação dos princípios desta Estrutura para o trabalho quando não existirem outros usuários previstos além da parte responsável, mas onde todos os outros requisitos aplicáveis das Normas de Asseguarção são atendidos. Em tais casos, o relatório do auditor independente inclui declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável.

Precondições para trabalho de asseguarção

21. As seguintes precondições para trabalho de asseguarção são relevantes para aceitação e continuidade:

(a) as funções e responsabilidade das partes apropriadas (ou seja, parte responsável, mensurador ou avaliador e contratante, conforme apropriado) são adequadas às circunstâncias; e

(b) o trabalho apresenta todas as seguintes características:

- (i) o objeto é apropriado;
- (ii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto são apropriados às circunstâncias do trabalho. Os critérios devem apresentar as características descritas no item 44;

(iii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto estarão disponíveis aos usuários previstos;

(iv) o auditor independente espera ser capaz de obter a evidência necessária para fundamentar a sua conclusão;

(v) a conclusão do auditor independente, na forma apropriada tanto para o trabalho de asseguarção razoável quanto para o trabalho de asseguarção limitada, será incluída no relatório; e

(vi) um propósito racional incluindo, no caso de trabalho de asseguarção limitada, que o auditor independente espera ser capaz de obter nível apropriado de segurança.

22. Os objetos de diferentes tipos de trabalhos de asseguarção podem variar muito. Alguns objetos podem requerer conhecimentos e habilidades especializados, além daqueles que o auditor independente normalmente possui. É importante, contudo, que o auditor esteja convencido que a

equipe que irá realizar o trabalho possua capacidade e competências apropriadas (ver também o item 31).

23. Quando um trabalho em potencial não pode ser aceito como trabalho de asseguarção, a parte contratante pode ser capaz de identificar um trabalho diferente que irá atender às necessidades dos usuários previstos. Por exemplo:

(a) se os critérios que o auditor independente espera aplicar não são adequados, o trabalho de asseguarção que atenda às outras precondições do item 22 ainda pode ser realizado se:

(i) o auditor independente puder identificar um ou mais aspectos do objeto para o qual esses critérios são adequados. Nesses casos, o auditor pode realizar o trabalho de asseguarção em relação a esse aspecto específico do objeto. Nesses casos, o relatório de asseguarção deve esclarecer que o relatório não diz respeito ao objeto original em sua totalidade; ou

(ii) critérios alternativos que são apropriados para o objeto podem ser selecionados ou desenvolvidos;

(b) a parte contratante pode requisitar um trabalho que não é de asseguarção, tal como trabalho de consultoria ou procedimentos previamente acordados.

24. Tendo sido aceito, não é apropriado alterar o trabalho de asseguarção para um que não seja de asseguarção, ou o trabalho de asseguarção razoável para um de asseguarção limitada, sem a justificativa razoável. Uma alteração nas circunstâncias que afetam os requerimentos dos usuários previstos, ou um mal-entendido sobre a natureza do trabalho, pode justificar a solicitação de alteração no trabalho. Se tal alteração for feita, as evidências que foram obtidas previamente não devem ser descartadas. A impossibilidade de obter evidências apropriadas e suficientes para formar uma conclusão de asseguarção razoável não é razão aceitável para se alterar o trabalho de asseguarção razoável para um trabalho de asseguarção limitada.

Elementos de um trabalho de asseguarção

25. Os seguintes elementos de um trabalho de asseguarção são discutidos nesta parte:

(a) relação de três partes envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos;

(b) objeto apropriado;

(c) critérios aplicáveis;

(d) evidências apropriadas e suficientes; e

(e) relatório de asseguarção escrito no formato apropriado ao trabalho de asseguarção razoável ou de asseguarção limitada.

Relacionamento entre três partes

26. Todos os trabalhos de asseguarção possuem pelo menos três partes: o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode haver também a função separada de mensurador ou avaliador, ou a parte contratante (ver também o Apêndice 3).

27. A parte responsável e os usuários previstos podem ser de entidades diferentes ou da mesma. Como exemplo do último caso, na estrutura de conselho de dois níveis, o conselho de administração pode buscar a asseguarção sobre uma informação fornecida pela diretoria executiva da entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os usuários previstos deve ser visto dentro do contexto de trabalho específico e pode variar das linhas tradicionalmente melhor definidas de responsabilidade. Por exemplo, a alta administração (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para realizar o trabalho de

asseguração em aspecto específico das atividades da entidade que são de responsabilidade imediata de nível mais baixo da administração (parte responsável), mas pela qual a alta administração é, no fim, responsável.

Auditor independente

28. O “auditor independente” (pessoa física ou jurídica) é aquele que conduz o trabalho (geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipe, ou, conforme adequado, a firma), aplicando habilidades e técnicas de assegurar para obter segurança razoável ou limitada, conforme adequado, sobre se a informação do objeto está livre de distorções relevantes. (*) No trabalho direto, o auditor tanto mensura quanto avalia o objeto de acordo com os critérios e aplica as habilidades e técnicas de assegurar para obter segurança razoável ou limitada, conforme adequado, sobre se o resultado dessa mensuração ou avaliação está livre de distorções relevantes.

(*) Sócio encarregado do trabalho” e “firma” devem ser lidos referindo-se aos seus equivalentes no setor público, quando relevante.

29. Esta estrutura pode também ser utilizada por outros profissionais que não sejam auditores independentes, todavia esses profissionais devem reconhecer que essas normas incluem requerimentos que refletem as premissas nas normas profissionais e na NBC PA 01, ou outros requerimentos profissionais, ou requerimentos em lei ou regulamento, que sejam pelo menos tão exigentes.

30. O trabalho não deve ser aceito se o conhecimento preliminar sobre as circunstâncias do trabalho indicar que os requisitos éticos referentes à competência não serão cumpridos. Em alguns casos, esses requisitos podem ser cumpridos pelo auditor independente ao utilizar o trabalho de especialista.

31. Adicionalmente, o auditor independente precisa se envolver de forma suficiente no trabalho do especialista e de outros auditores para aceitar a responsabilidade pela conclusão da assegurar sobre a informação do objeto e para obter a evidência necessária para concluir se o trabalho desse especialista ou do outro auditor é apropriado para seus propósitos.

32. O auditor independente é o único responsável pela conclusão de assegurar emitida e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso que ele faça de seu especialista ou de outros auditores. No entanto, se o auditor independente, ao usar o trabalho de especialista, tendo seguido as normas aplicáveis, concluir que o seu trabalho é adequado para os propósitos do auditor, este pode aceitar as constatações ou conclusões do especialista como evidências adequadas.

Parte responsável

33. É a parte responsável pelo objeto. No trabalho de atestação, a parte responsável geralmente também é o mensurador ou avaliador. A parte responsável pode ser ou não a parte que contrata o auditor independente para realizar o trabalho de assegurar (parte contratante).

Usuários previstos

34. Os usuários previstos são os indivíduos, organizações ou grupos que o auditor independente espera que utilizem o relatório de assegurar. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único.

35. Em alguns casos, pode haver usuários previstos além daqueles para quem o relatório de assegurar é destinado. O auditor independente pode não ser capaz de identificar todos aqueles que lerão o relatório de assegurar, especialmente se grande número de pessoas tiver acesso a ele. Em tais casos, especialmente onde os possíveis usuários

são propensos a possuir vasta gama de interesses no objeto, os usuários previstos podem ser limitados aos principais interessados com interesses relevantes e comuns. Os usuários previstos podem ser identificados de diferentes formas, por exemplo, mediante acordo entre o auditor independente e a parte responsável ou a parte contratante, ou por lei ou regulamento.

36. Usuários previstos ou seus representantes podem estar diretamente envolvidos com o auditor independente e a parte responsável (e a parte contratante, caso seja diferente) em determinar os requisitos do trabalho. Independente do envolvimento de outros, e diferentemente de trabalhos de procedimentos previamente acordados (que envolve relatar fatos identificados com base nos procedimentos acordados com a parte contratante e outra parte apropriada, em vez de uma conclusão):

(a) o auditor independente é responsável pela determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos; e

(b) o auditor independente pode precisar realizar procedimentos adicionais se chegarem ao seu conhecimento informações que diferem significativamente daquelas que foram utilizadas na determinação dos procedimentos planejados.

37. Em alguns casos, os usuários previstos (bancos e reguladores, por exemplo) impõem requisito ou pedido, às partes apropriadas para que o trabalho de assegurar seja realizado para propósito específico. Quando trabalhos usam critérios que foram desenvolvidos para propósito específico, o relatório de assegurar inclui declaração alertando aos leitores sobre esse fato. Adicionalmente, o auditor independente pode considerar adequado indicar que o relatório de assegurar é destinado apenas para usuários específicos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, isso pode ser alcançado ao restringir a distribuição ou uso do relatório de assegurar. Enquanto o relatório de assegurar possa ser restrito quando for destinado apenas a usuários ou propósito específicos, a ausência dessa restrição não indica por si só que a responsabilidade legal é devida pelo auditor independente em relação aquele usuário ou propósito. Se essa responsabilidade legal é devida dependerá da circunstância de cada caso.

Objeto

38. O objeto do trabalho de assegurar pode ter várias formas, tais como:

- histórico de desempenho ou condição financeira (por exemplo, histórico de posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa) para o qual a informação do objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação representada nas demonstrações contábeis;

- condição ou desempenho financeiro futuro (por exemplo, posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa prospectivos) para o qual a informação do objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação representada na projeção ou previsão financeira;

- condições ou desempenhos não financeiros (por exemplo, desempenho da entidade) para o qual as informações do objeto podem ser os indicadores principais de eficácia e eficiência;

- características físicas (por exemplo, capacidade máxima de ocupação do prédio) para o qual a informação do objeto pode ser documento de especificações;

- sistemas e processos (por exemplo, o controle interno ou o sistema de TI da entidade) para o qual a informação do objeto deve ser declaração sobre sua efetividade;

- comportamento (por exemplo, governança corporativa, conformidade com regulamentações, políticas de recursos humanos) para o qual a informação do objeto pode ser uma declaração de conformidade ou declaração de efetividade.

O Apêndice 4 apresenta uma categorização da gama de possíveis objetos com alguns exemplos.

39. Os objetos possuem diferentes características, incluindo o grau ao qual a informação sobre eles é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva e se relacionam a uma determinada data-base ou abrangem um período. Tais características afetam:

(a) a precisão na qual o objeto pode ser mensurado ou avaliado com base em critérios identificáveis; e

(b) a persuasão da evidência disponível.

O relatório de asseguarção pode apresentar características que são de relevância específica aos usuários previstos.

40. A adequação do objeto independe do nível de asseguarção, ou seja, se o objeto não for apropriado para trabalho de asseguarção razoável, ele também não é apropriado para trabalho de asseguarção limitada e vice-versa. Um objeto apropriado é identificável e capaz de mensuração ou avaliação consistente com base em critérios identificados de forma que a informação do objeto resultante possa ser sujeita a procedimentos para obter evidências apropriadas e suficientes para apoiar uma conclusão de asseguarção razoável ou limitada, conforme apropriado.

Crítérios

41. Crítérios são referências usadas para mensurar ou avaliar o objeto. Os critérios podem ser formais, por exemplo, na elaboração das demonstrações contábeis, os critérios podem ser as normas internacionais de relatórios financeiros ou as normas internacionais de contabilidade do setor público; ao emitir relatório sobre a efetividade operacional dos controles internos, os critérios podem ser baseados na estrutura estabelecida de controle interno ou objetivos de controles individuais, especialmente desenvolvidos para o propósito; e ao emitir o relatório sobre a conformidade, os critérios podem ser estabelecidos por leis e regulamentos ou contratos. Um exemplo de critério menos formal seria o código de conduta desenvolvido internamente ou o nível de desempenho acordado (tal como o número de vezes que se espera que um comitê específico se reúna no ano).

42. Crítérios adequados são requeridos para mensuração ou avaliação razoável consistente com o objeto dentro do contexto do julgamento profissional. Sem a estrutura de referência fornecida pelos critérios adequados, qualquer conclusão está sujeita à interpretação individual e a mal-entendidos. Crítérios adequados são sensíveis ao contexto, ou seja, relevantes para as circunstâncias do trabalho. Para o mesmo objeto podem existir critérios diferentes, que conduzirão à mensuração ou avaliação diferente. Por exemplo, um dos critérios que um mensurador ou avaliador pode escolher para mensuração da satisfação do consumidor é o número de reclamações dos consumidores resolvidas de forma satisfatória para o consumidor, enquanto outro mensurador ou avaliador pode escolher o número de compras recorrentes nos três meses seguintes à compra inicial. Adicionalmente, os critérios podem ser adequados para um conjunto específico de circunstâncias do trabalho. Por exemplo, reportar a governos ou reguladores pode requerer o uso de um conjunto específico de critérios, mas

esses critérios podem não ser adequados para um grupo mais amplo de usuários.

43. Crítérios adequados apresentam as seguintes características:

(a) Relevância: Crítérios relevantes resultam na informação do objeto que auxilia a tomada de decisões dos usuários previstos.

(b) Integralidade: Crítérios são plenos quando a informação do objeto preparada de acordo com eles não omite fatores relevantes que poderiam se esperar, razoavelmente, que afetem decisões dos usuários previstos feitas com base nessa informação. Crítérios plenos incluem, quando relevantes, referências para apresentação e divulgação.

(c) Confiabilidade: Crítérios confiáveis permitem a mensuração ou avaliação consistente de determinado objeto, incluindo, se relevante, apresentação e divulgação, quando usadas em circunstâncias similares por auditores independentes diferentes.

(d) Neutralidade: Crítérios neutros resultam em informação do objeto que está livre de tendências como apropriado nas circunstâncias do trabalho.

(e) Compreensibilidade: Crítérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelos usuários previstos.

44. Descrições vagas de expectativas ou julgamentos das experiências de indivíduo não constituem critérios aceitáveis.

45. A importância relativa de cada uma das características acima ao avaliar a adequação dos critérios para um trabalho específico é questão de julgamento profissional. A adequação dos critérios não é influenciada pelo nível de asseguarção, ou seja, se os critérios são inadequados para um trabalho de asseguarção razoável, eles também serão inadequados para um trabalho de asseguarção limitada, e vice-versa. Os critérios podem ser prescritos por leis e regulamentos ou emitidos por órgãos autorizados ou reconhecidos que seguem o devido processo transparente (critério estabelecido). Outros critérios podem ser desenvolvidos especificamente para o propósito de preparar a informação do objeto nas circunstâncias específicas do trabalho. Se os critérios são estabelecidos ou desenvolvidos especificamente, o procedimento necessário para avaliar a sua adequação para um trabalho específico pode ser afetado, por exemplo, na ausência de indicações contrárias, presume-se que os critérios serão adequados se forem relevantes para as necessidades de informação dos usuários previstos.

46. Os critérios precisam estar disponíveis para os usuários previstos para permitir que compreendam como o objeto foi mensurado ou avaliado. Os critérios podem ser disponibilizados aos usuários previstos em uma ou mais das seguintes formas:

(a) publicamente;

(b) por meio da inclusão de forma clara na apresentação da informação do objeto;

(c) por meio da inclusão de forma clara no relatório de asseguarção;

(d) por entendimento geral, por exemplo, o critério de mensurar o tempo em horas e minutos.

47. Os critérios podem também ser disponibilizados apenas aos usuários previstos específicos, por exemplo, os termos do contrato ou os critérios emitidos por associação setorial que esteja disponível apenas aos seus membros por serem relevantes para propósitos específicos (ver o item 38).

48. Como parte do trabalho, o auditor independente estabelece se os critérios são adequados.

Evidências

49. Os trabalhos de asseguarção são planejados e realizados com postura de ceticismo profissional para obter evidências apropriadas e suficientes no contexto do trabalho sobre o resultado obtido da mensuração ou avaliação do objeto de acordo com os critérios. O julgamento profissional deve ser exercido ao considerar a materialidade, o risco do trabalho, bem como a quantidade e a qualidade das evidências disponíveis ao planejar e realizar o trabalho, especialmente, ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos.

Ceticismo profissional

50. O ceticismo profissional é a postura que inclui estar alerta a, por exemplo:

- (a) evidência inconsistente com outras evidências obtidas;
- (b) informações que geram dúvidas quanto à confiabilidade de documentos e respostas a indagações que serão usadas como evidências;
- (c) circunstâncias que sugerem a necessidade de procedimentos adicionais àqueles requeridos pelas Normas de Asseguarção; e
- (d) condições que podem indicar distorções.

51. Manter o ceticismo profissional durante o trabalho é necessário, por exemplo, para reduzir o risco de:

- negligenciar circunstâncias incomuns;
- generalização excessiva ao tirar conclusões a partir das observações; e
- usar premissas inapropriadas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos e avaliar os seus resultados.

52. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências. Isso inclui questionar evidências inconsistentes e a confiabilidade de documentos e repostas a indagações. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências obtidas à luz das circunstâncias.

53. A menos que o trabalho envolva asseguarção sobre a veracidade de documentos, registros e documentos, podem ser aceitos como genuínos a não ser que o auditor independente tenha razões para acreditar o contrário. Mesmo assim, o auditor independente considera a confiabilidade da informação a ser usada como evidência.

54. Não se pode esperar que o auditor independente desconsidere experiências passadas sobre a honestidade e a integridade daqueles que fornecem evidências. Ainda assim, a crença de que aqueles que fornecem evidências são honestos e íntegros não diminui a necessidade de o auditor manter o ceticismo profissional.

Julgamento profissional

55. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada do trabalho de asseguarção. Isso porque a interpretação de requerimentos éticos e Normas de Asseguarção relevantes e as decisões necessárias durante o trabalho não podem ser tomadas sem a aplicação de treinamento, conhecimento e experiência necessária aos fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário, particularmente, para decisões sobre:

- a materialidade e o risco do trabalho;
- a natureza, a época e a extensão dos procedimentos usados para atender aos requerimentos das Normas de Asseguarção relevantes e obter evidências;
- avaliar se foram obtidas as evidências apropriadas e suficientes e se algo mais precisa ser feito para alcançar os objetivos das Normas de Asseguarção aplicáveis.

Especificamente, no caso de trabalho de asseguarção limitada, o julgamento profissional é requerido ao avaliar se um nível significativo de asseguarção foi obtido;

- no caso do trabalho direto, aplicação dos critérios ao objeto e caso o auditor selecione ou desenvolva o critério, a sua seleção ou seu desenvolvimento. No caso de trabalho de atestação, avaliar tais julgamentos executados por terceiros;
- as conclusões apropriadas com base nas evidências obtidas.

56. A principal característica do julgamento profissional esperada do auditor independente é que ele seja exercido por auditor cujo treinamento, conhecimento e experiência auxiliaram no desenvolvimento das competências necessárias para alcançar julgamentos razoáveis.

57. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso particular é com base nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor independente. A consulta em questões difíceis ou controversas durante o curso do trabalho, quer dentro da equipe de trabalho, quer entre a equipe de trabalho e outros com nível apropriado, dentro ou fora da firma, auxiliam o auditor independente a exercer julgamentos razoáveis.

58. O julgamento profissional pode ser avaliado com base se o julgamento alcançado reflete a aplicação competente da asseguarção e princípios de mensuração ou avaliação e se é adequado à luz dos, e consistente com, fatos e circunstâncias que eram conhecidos pelo auditor independente até a data do relatório do auditor.

59. O julgamento profissional deve ser exercido durante todo o trabalho. O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que não são, de outra forma, suportadas pelos fatos e circunstâncias do trabalho ou por evidências apropriadas e suficientes.

Evidência suficiente e apropriada

60. A evidência suficiente e apropriada estão correlacionadas. A suficiência é a mensuração da quantidade de evidências. A quantidade de evidência necessária é influenciada pelos riscos da informação do objeto ser distorcida de forma relevante (quanto maior forem os riscos, mais evidência será necessária) e também pela qualidade dessas evidências (quanto melhor a qualidade, menos será necessária). Obter mais evidências, contudo, pode não compensar a sua baixa qualidade (ver itens 81 e 82).

61. Adequação é a mensuração da qualidade da evidência; ou seja, sua relevância e confiabilidade em fornecer fundamentação para a conclusão do auditor independente.

62. A confiabilidade da evidência é influenciada por sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias particulares sob as quais são obtidas. Generalizações sobre a confiabilidade de vários tipos de evidências podem ser feitas; contudo, tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a evidência é obtida de fontes externas, podem existir circunstâncias que poderiam afetar sua confiabilidade. Por exemplo, evidência obtida de fonte externa pode não ser confiável se a fonte não for conhecida ou objetiva. Enquanto se reconhece que possam existir exceções, as seguintes generalizações sobre a confiabilidade da evidência podem ser úteis:

- a evidência é mais confiável quando é obtida de fontes externas às partes apropriadas;
- a evidência que é gerada internamente é mais confiável quando os controles relacionados são efetivos;
- a evidência obtida diretamente pelo auditor independente (por exemplo, na observação da efetividade de controle) é mais confiável do que a evidência obtida

88 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

indiretamente ou por dedução (por exemplo, indagação sobre a efetividade do controle);

- a evidência formal é mais confiável, seja em papel, de forma eletrônica ou outra mídia (por exemplo, a ata de reunião geralmente é mais confiável do que a representação verbal do que foi discutido).

63. Segurança maior é geralmente obtida de evidências consistentes de fontes ou de natureza diferentes do que evidências consideradas individualmente. Adicionalmente, obter evidências de fontes ou de natureza diferente pode tanto corroborar outras evidências ou indicar que um item particular da evidência não é confiável. Quando a evidência obtida de uma fonte é inconsistente com aquela obtida de outra, será necessário determinar quais procedimentos adicionais devem ser executados para eliminar a inconsistência.

64. A obtenção da evidência apropriada e suficiente é geralmente mais difícil em uma asseguarção sobre a informação do objeto, cobrindo um período de tempo, do que do objeto em uma data base. Adicionalmente, as conclusões fornecidas sobre processos geralmente são limitadas ao período coberto pelo trabalho; o auditor independente não fornece conclusão sobre se o processo irá continuar a funcionar no futuro de modo especificado.

65. É uma questão de julgamento profissional se evidências apropriadas e suficientes foram obtidas para suportar a conclusão do auditor independente, o que envolve considerar a relação entre o custo e o benefício da obtenção das evidências. O auditor utiliza o julgamento e exerce o ceticismo profissional ao avaliar a quantidade e a qualidade das evidências e, portanto, sua suficiência e adequação, para suportar o relatório de asseguarção.

Materialidade

66. A materialidade é relevante ao planejar e realizar o trabalho de asseguarção para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos, bem como para avaliar se a informação do objeto está livre de distorções. Os julgamentos profissionais sobre materialidade são feitos à luz das circunstâncias, mas não são influenciadas pelo nível de asseguarção, ou seja, para os mesmos usuários e propósitos previstos, a materialidade do trabalho de asseguarção razoável é a mesma utilizada em trabalho de asseguarção limitada, considerando que ela é determinada com base nas necessidades de informação dos usuários previstos.

67. Distorções, incluindo omissões, são consideradas relevantes se elas, individualmente ou em conjunto, puderem razoavelmente influenciar as decisões relevantes dos usuários previstos tomadas com base na informação do objeto. A consideração do auditor independente sobre a materialidade é um assunto de julgamento profissional, e é influenciada pela percepção que o auditor possui sobre as necessidades comuns de informação dos usuários previstos como um grupo. A menos que o trabalho tenha sido desenvolvido para atender as necessidades de informações de usuários específicos, os possíveis efeitos das distorções para os usuários específicos, cuja necessidade de informação possa variar amplamente, não são geralmente considerados.

68. A materialidade é considerada no contexto dos fatores qualitativos e, quando aplicável, a fatores quantitativos. Ao considerar a materialidade em trabalho específico, a importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos é assunto de julgamento profissional.

69. A materialidade se refere à informação coberta pelo relatório de asseguarção do auditor independente. Portanto, quando o trabalho cobrir alguns, mas não todos, os aspectos da informação do objeto, a materialidade é considerada em relação apenas àquela parte da informação que é coberta pelo trabalho.

Risco do trabalho

70. A informação do objeto pode não se relacionar adequadamente no contexto do objeto e dos critérios, e pode, portanto, ser potencialmente distorcida de forma relevante. Isso ocorre quando a informação não reflete apropriadamente a aplicação dos critérios para mensurar ou avaliar o objeto.

71. Risco do trabalho é o risco do auditor independente expressar uma conclusão inadequada quando a informação do objeto estiver distorcida de forma relevante. O risco do trabalho não se refere e nem inclui os riscos de negócio do auditor independente, tais como perdas em litígios, publicidade adversa, ou outros eventos que surjam em conexão com a informação específica do objeto.

72. Eliminar totalmente o risco do trabalho é raramente alcançável ou possui um custo altíssimo em relação ao benefício, portanto, a “asseguarção razoável” é menor do que asseguarção absoluta, como resultado de fatores, tais como:

- uso de testes seletivos;
- limitações inerentes do controle interno;
- fato de que muitas das evidências disponíveis ao auditor independente são persuasivas, ao invés de conclusivas;
- uso de julgamento profissional ao obter e avaliar as evidências e formar as conclusões com base nessas evidências;
- em alguns casos, as características do objeto quando avaliadas ou mensuradas pelos critérios.

73. No geral, os riscos do trabalho podem estar representados pelos seguintes componentes, apesar de que nem todos esses componentes estarão necessariamente presentes ou serão significativos para todos os trabalhos de asseguarção:

(a) riscos que não dependem diretamente do auditor independente, consistem em:

(i) risco inerente – a suscetibilidade da informação do objeto conter distorção relevante antes da consideração de quaisquer controles aplicados pelas partes apropriadas; e

(ii) risco de controle – o risco de ocorrer distorção relevante na informação do objeto não seja evitado por controle preventivo ou, detectado e corrigido, em tempo hábil, pelo controle interno implementado pelas partes apropriadas; e

(b) riscos que o auditor independente influencia diretamente, consistem em:

(i) risco de detecção – o risco dos procedimentos realizados pelo auditor independente não detectarem distorção relevante; e

(ii) risco de mensuração ou avaliação – no caso de trabalho direto, o risco associado com a mensuração ou avaliação que o auditor independente fizer do objeto pelos critérios.

74. O nível pelo qual cada um desses componentes é relevante para o trabalho é influenciado pelas circunstâncias do trabalho, em particular. A consideração de riscos é assunto de julgamento profissional, ao invés de ser passível de mensuração precisa. As circunstâncias podem estar relacionadas com:

- A natureza do objeto e a sua informação. Por exemplo, o conceito de controle de risco pode ser mais útil quando a informação do objeto for relativa à preparação da informação sobre o desempenho da entidade quando ele for relativo à informação sobre a eficácia de controle ou a existência de condição física.
- O tipo de trabalho de asseguarção (razoável ou

limitada) que está sendo executado. Por exemplo, em trabalhos de asseguarção limitada, o auditor independente pode frequentemente decidir obter evidência por outros meios que não sejam testes de controle. Neste caso, a consideração do risco de controle pode ser menos relevante do que em trabalhos de asseguarção razoável sobre a mesma informação do objeto.

- Se for trabalho direto ou trabalho de atestação. Enquanto o conceito de risco de controle é relevante aos trabalhos de atestação, o conceito mais amplo de risco de mensuração ou avaliação é mais relevante para trabalhos diretos.

Natureza, época e extensão dos procedimentos

75. A combinação de procedimentos é tipicamente utilizada para obter tanto a asseguarção razoável como a asseguarção limitada. Os procedimentos podem incluir:

- inspeção;
- observação;
- confirmação;
- recálculo;
- reexecução;
- procedimentos analíticos; e
- indagação.

A exata natureza, a época e a extensão dos procedimentos variam de um trabalho para outro. Em teoria, para muitos trabalhos de asseguarção, são possíveis variações infinitas dos procedimentos. Na prática, contudo, elas são difíceis de comunicar de forma clara e inequívoca.

76. Para a compreensão do objeto e de outras circunstâncias, tanto os trabalhos de asseguarção razoável como de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas, bem como a obtenção de evidências apropriadas e suficientes como parte do processo de trabalho iterativo e sistemático.

77. O trabalho de asseguarção razoável deve considerar:

- (a) identificar e avaliar o risco de distorção relevante na informação do objeto, com base na compreensão da informação do objeto e de outras circunstâncias do trabalho;

- (b) desenvolver e realizar procedimentos para responder aos riscos avaliados e obter asseguarção razoável para suportar a conclusão do auditor independente; e

- (c) avaliar a suficiência e a adequação das evidências obtidas no contexto do trabalho e, se necessário nas circunstâncias, tentar obter evidências adicionais.

78. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos para obter evidências apropriadas e suficientes em trabalho de asseguarção limitada são, por definição, limitadas se comparados com os necessários para o trabalho de asseguarção razoável. Uma Norma de Asseguarção específica para um objeto pode estabelecer que, por exemplo, as evidências apropriadas e suficientes para um tipo específico de trabalho de asseguarção limitada são obtidas primariamente por meio de procedimentos analíticos e indagações. Na ausência de Normas de Asseguarção para objetos específicos para outros tipos de asseguarção limitada os procedimentos analíticos e indagações podem variar com as circunstâncias do trabalho, em particular, com o objeto e a necessidade de informações dos usuários previstos e da contratante, incluindo restrições relevantes de tempo e custo. A determinação da natureza, da época e da extensão

dos procedimentos depende de julgamento profissional e varia de um trabalho para outro.

79. O trabalho de asseguarção limitada deve considerar:

- identificar as áreas onde uma distorção relevante da informação do objeto é capaz de surgir, com base na compreensão do objeto e outras circunstâncias do trabalho;
- desenvolver e realizar procedimentos para abordar essas áreas e obter a asseguarção limitada para suportar a conclusão do auditor independente; e
- desenvolver e executar procedimentos adicionais para obter evidências, se o auditor independente tomar conhecimento de assuntos que o levem a acreditar que a informação do objeto possa estar distorcida de forma relevante.

Quantidade e qualidade das evidências disponíveis

80. Normalmente, a evidência disponível é persuasiva ao invés de conclusiva. A quantidade ou qualidade das evidências disponíveis são influenciadas por:

- (a) características do objeto ou da informação. Por exemplo, evidências menos objetivas podem ser esperadas quando a informação for prospectiva ao invés de histórica (ver o item 40); e

- (b) outras circunstâncias, relacionadas com o fato da evidência, que poderia ser razoavelmente esperada de existir, não estiver disponível devido, por exemplo, à data de nomeação do auditor independente, à política de retenção de documentos da entidade, a sistemas de informação inadequados, ou à restrição imposta pela parte responsável.

81. Uma conclusão não modificada não é apropriada tanto para o trabalho de asseguarção razoável como para o trabalho de asseguarção limitada quando:

- (a) as circunstâncias impedem que o auditor independente obtenha as evidências necessárias para reduzir os riscos de trabalho ao nível apropriado; ou

- (b) uma das partes envolvidas com o trabalho impõe uma restrição que impede o auditor independente de obter as evidências necessárias para reduzir o risco de trabalho ao nível apropriado.

Relatório de asseguarção

82. O auditor independente forma sua conclusão com base nas evidências obtidas e emite o relatório escrito contendo uma expressão clara dessa conclusão de asseguarção. As Normas de Asseguarção estabelecem elementos básicos para os relatórios de asseguarção.

83. No trabalho de asseguarção razoável, a conclusão do auditor independente é expressa na forma positiva para transmitir a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto.

84. Exemplos de conclusões emitidas de forma apropriada em trabalhos de asseguarção razoável incluem:

- Quando expressas nos termos de determinado assunto e das normas, leis ou regulamentos aplicáveis, "Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspectos relevantes, a lei XYZ";

- Quando expressas nos termos da informação do objeto e dos critérios aplicáveis "Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade em [data], o desempenho de suas operações e seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com a estrutura XYZ"; ou

- Quando expressa nos termos de uma declaração feita pela parte responsável, "Em nossa opinião, a declaração

90 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

da [parte responsável] de que a entidade cumpriu com a lei XYZ está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada” ou “Em nossa opinião, a declaração da [parte responsável] de que os principais indicadores de desempenho estão apresentados de acordo com os critérios XYZ está, em todos os aspectos relevantes, adequadamente apresentada.” Por outro lado, no trabalho direto, a conclusão do auditor independente é escrita nos termos de determinado objeto e critérios.

85. No trabalho de asseguarção limitada, a conclusão do auditor independente é expressa de forma a transmitir se, com base no trabalho realizado, algum fato chegou ao seu conhecimento que o levasse a acreditar que a informação do objeto esteja distorcida de forma relevante, como por exemplo, “Com base nos procedimentos realizados e nas evidências obtidas, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que a entidade não tenha cumprido, em todos os aspectos relevantes, com a lei XYZ.”

86. O auditor independente pode escolher o modelo de relatório de “forma curta” ou de “forma longa” para facilitar a efetividade da comunicação com os usuários previstos. Relatórios de “forma curta” geralmente incluem apenas os elementos básicos. Os relatórios de “forma longa” incluem outras informações e explicações que não afetam a conclusão do auditor independente. Os relatórios em forma longa podem descrever com detalhe os termos do trabalho, os critérios usados, as constações relativas a aspectos específicos do trabalho, os detalhes sobre as qualificações e experiência do auditor independente e de outros envolvidos com o trabalho, a divulgação dos níveis de materialidade e, em alguns casos, as recomendações. A inclusão de qualquer dessas informações depende da sua relevância para os usuários previstos.

87. A conclusão do auditor independente é claramente separada das outras informações ou explicações que não pretendem afetar a sua conclusão, incluindo quaisquer Ênfases, Outros Assuntos, constatações relativas a aspectos específicos do trabalho, recomendações ou informações adicionais incluídas no relatório de asseguarção. A redação utilizada deixa bem claro que uma Ênfase, Outros Assuntos, constatações, recomendações ou informações adicionais não pretendem afetar a conclusão do auditor.

88. O auditor deve expressar uma conclusão modificada nas seguintes circunstâncias:

(a) quando, no julgamento profissional do auditor independente, existe uma limitação de escopo, cujo efeito do assunto pode ser relevante. Em tais casos, o auditor independente expressa uma conclusão com ressalva, ou se abstém de uma conclusão. Em alguns casos, o auditor pode considerar se retirar do trabalho;

(b) quando, no julgamento profissional do auditor independente, a informação do objeto está relevantemente distorcida. Em tais casos, o auditor expressa uma conclusão com ressalva ou adversa. No caso de trabalhos diretos onde a informação do objeto é a conclusão do auditor independente, se ele concluir que parte, ou todos os objetos, não está de acordo, em todos os aspectos relevantes, com os critérios, tal conclusão também deve ser expressa com ressalvas (ou adversa, conforme o caso).

89. A conclusão com ressalvas é expressa quando os efeitos, ou possíveis efeitos, de um assunto das distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizados a ponto de requerer uma conclusão adversa ou a abstenção de conclusão.

90. Se, após o trabalho ter sido aceito, for descoberto que uma ou mais precondições para o trabalho de asseguarção não estão presentes, o auditor independente discute a questão com as partes apropriadas e estabelece:

(a) se o assunto pode ser resolvido de modo a

satisfazer o auditor independente;

(b) se é apropriado dar continuidade ao trabalho; e

(c) se, em caso afirmativo, como comunicar o assunto no relatório de asseguarção.

91. Se, após a aceitação do trabalho, for descoberto que parte ou todos os critérios são inadequados ou que parte ou todos os objetos não são apropriados para o trabalho de asseguarção, o auditor independente pode considerar retirar-se do trabalho, caso seja possível de acordo com lei ou regulamento. Se o auditor der continuidade ao trabalho, ele expressa:

(a) conclusão com ressalvas ou adversa dependendo de quanto o assunto for relevante e generalizado, quando, no julgamento profissional do auditor, o critério inadequado ou objeto inapropriado estiver propenso a induzir os usuários previstos ao erro; ou

(b) conclusão com ressalvas ou abstenção da conclusão, dependendo do julgamento profissional do auditor independente de quanto o assunto for relevante e generalizado, em outros casos.

Outras partes

Outras responsabilidades de comunicação

92. O auditor considera, nos termos do trabalho e de outras circunstâncias do trabalho, se algum assunto que chegou ao seu conhecimento deve ser comunicado à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte contratante, aos responsáveis pela governança ou a outros.

Documentação

93. A documentação do trabalho fornece o registro da base para o relatório de asseguarção quando preparada em tempo hábil e for apropriada e suficiente para permitir que um auditor independente experiente, sem conexão prévia com o trabalho, compreenda:

(a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados para cumprir com as Normas de Asseguarção relevantes e requerimentos de leis e regulamentos;

(b) o resultado dos procedimentos realizados e as evidências obtidas; e

(c) os assuntos relevantes que surgirem durante o trabalho, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos exercidos para se chegar a tais conclusões.

A documentação do trabalho inclui como o auditor endereçou qualquer inconsistência entre as informações por ele identificadas e a sua conclusão final relacionada com um assunto relevante.

Uso inapropriado do nome do auditor independente

94. O auditor independente está associado com o objeto ou com a informação do objeto relacionada, quando o auditor reporta informações sobre o objeto ou consente com o uso de seu nome em conexão profissional com esse objeto ou com a informação do objeto relacionada. Se o auditor não estiver associado dessa maneira, terceiros não podem assumir a responsabilidade do auditor. Se o auditor independente descobrir que uma parte está usando o seu nome indevidamente em associação com o objeto ou com a informação do objeto relacionada, ele deve exigir que essa parte cesse essa ação. O auditor também deve considerar quais outras ações podem ser necessárias, como informar quaisquer terceiros conhecidos do uso

inapropriado do seu nome ou procurar assistência legal.

Apêndice 1 – não editado.

Apêndice 2 – Trabalhos de atestação e trabalhos diretos

Este Apêndice destaca as diferenças entre um trabalho de atestação e um trabalho direto.

1. No trabalho de **atestação**, o mensurador ou o avaliador, que não é o auditor independente, mensura ou avalia o **objeto** de acordo com critérios, resultando na **informação do objeto**. A informação do objeto pode falhar em ser adequadamente expressada no contexto de determinado objeto e dos critérios, e pode, portanto, ser distorcida, potencialmente, a uma extensão relevante. A função do auditor independente no trabalho de atestação é obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar uma conclusão sobre se a informação do objeto, como preparada pelo mensurador ou avaliador, está livre de distorções relevantes.

2. No trabalho direto, o auditor mensura ou avalia o objeto de acordo com critérios e apresenta a informação do objeto resultante como parte, ou acompanhando o relatório de asseguarção. A conclusão do auditor no trabalho direto aborda o resultado relatado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com critérios. Em alguns trabalhos diretos, a conclusão do auditor é, ou é parte da, a informação do objeto. Dependendo do objeto:

(a) o resultado da mensuração ou avaliação no trabalho direto pode ser semelhante ao relatório ou declaração preparada pelo mensurador ou avaliador em trabalho de atestação. Em outras circunstâncias, contudo, o resultado, ou seja, a informação do objeto pode ser refletida na descrição das constatações e base para a conclusão do auditor em relatório de asseguarção de formato longo; e

(b) o auditor independente pode usar dados coletados ou compilados por outros. Por exemplo, os dados podem vir do sistema de informação mantido pela parte responsável.

3. Em adição à mensuração ou à avaliação de determinado objeto, em trabalho direto, o auditor independente também aplica habilidades e técnicas de asseguarção para obter evidências apropriadas e suficientes de forma a expressar sua conclusão sobre se a informação do objeto está relevantemente distorcida. O auditor pode obter evidências simultaneamente com a mensuração ou avaliação do objeto, mas também pode obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação.

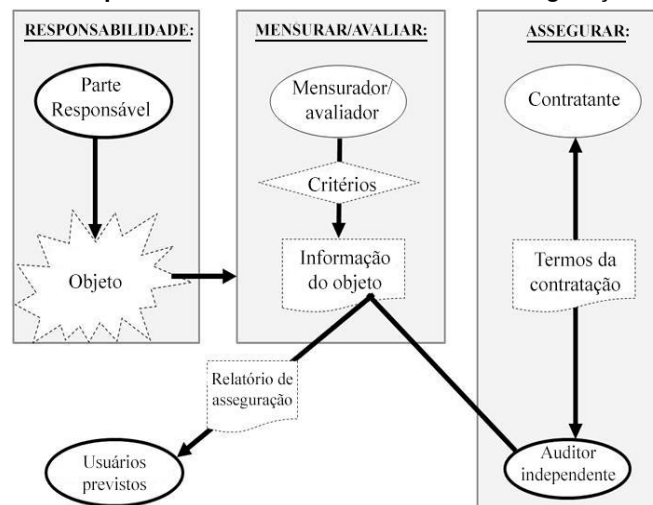
4. O valor do trabalho direto se dá na combinação:

(a) da independência do auditor em relação ao objeto, ao contratante, aos usuários previstos e à parte responsável, não obstante ele não seja independente da informação do objeto, porque o próprio auditor a preparou; e

(b) das habilidades e técnicas aplicadas ao mensurar ou avaliar o objeto, que resultam na acumulação de evidências que são de quantidade e qualidade semelhantes para um trabalho de atestação. É essa obtenção de evidências apropriadas e suficientes que distingue um trabalho direto de uma mera compilação. Para ilustrar este ponto, se o auditor independente estivesse compilando informação sobre uma declaração de emissão de gases de efeito estufa da entidade, o auditor não iria, por exemplo, testar a calibração dos dispositivos de

monitoramento. No trabalho direto, contudo, o auditor independente iria, onde relevante, calibrar os dispositivos como parte do processo de mensuração ou testar a calibração dos dispositivos de monitoramento realizada por outros da mesma forma que iria proceder se o trabalho fosse um trabalho de atestação.

Apêndice 3 – Partes do trabalho de asseguarção



1. Todos os trabalhos de asseguarção possuem pelo menos três partes: a parte responsável, o auditor independente e os usuários previstos. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode haver também uma função separada de mensurador ou avaliador, ou de parte contratante.

2. O diagrama acima ilustra como as seguintes funções se relacionam ao trabalho de asseguarção:

(a) a parte responsável é responsável pelo objeto;

(b) o mensurador ou o avaliador usa os critérios para mensurar ou avaliar o objeto, resultando na informação do objeto;

(c) a parte contratante contrata os termos do trabalho com o auditor independente;

(d) o auditor independente obtém evidências apropriadas e suficientes de forma a poder expressar uma conclusão desenvolvida para aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não se referem à parte responsável, sobre a informação do objeto;

(e) os usuários previstos tomam decisões com base na informação do objeto. Os usuários previstos são indivíduos, organizações ou grupo de indivíduos e organizações que o auditor espera que irão utilizar o relatório de asseguarção.

3. As seguintes observações podem ser feitas sobre essas funções:

- todo trabalho de asseguarção possui pelo menos uma parte responsável e usuários previstos, em adição ao auditor independente;

- o auditor independente não pode ser a parte responsável, a contratante ou um usuário previsto;

- no trabalho direto, o auditor independente também é o mensurador ou o avaliador;

- no trabalho de atestação, a parte responsável ou outra pessoa, que não seja o auditor independente, pode ser o mensurador ou o avaliador;

- quando o próprio auditor independente mensurou ou avaliou o objeto de acordo com critérios, o trabalho é direto. A característica desse trabalho não pode

92 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

ser mudada para o trabalho de atestação com outra parte assumindo a responsabilidade da mensuração ou avaliação, como, por exemplo, mediante uma declaração sobre informação do objeto anexada pela parte responsável, aceitando a responsabilidade sobre ele;

- a parte responsável pode ser, também, a contratante;

- em muitos trabalhos de atestação a parte responsável pode ser também o mensurador ou avaliador e a parte contratante. Por exemplo, a entidade contrata o auditor independente para executar trabalho de asseguarção sobre o relatório que foi preparado para suas próprias práticas sustentáveis. Por outro lado, existem situações em que a parte responsável é diferente do mensurador ou avaliador. Nesse caso, por exemplo, o auditor é contratado para executar trabalho de asseguarção sobre o relatório preparado por organização governamental sobre as práticas de sustentabilidade da companhia;

- no trabalho de atestação, o mensurador ou o avaliador geralmente fornece ao auditor independente uma representação escrita sobre a informação do objeto. Em alguns casos, o auditor pode não ser capaz de obter tal representação, por exemplo, quando a contratante não é o mensurador ou o avaliador;

- a parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único;

- a parte responsável, o mensurador ou o avaliador e os usuários previstos podem ser de entidades diferentes ou da mesma. Como exemplo do último caso, em entidade com estrutura de administração de dois níveis, o conselho de administração pode querer obter asseguarção sobre uma informação fornecida pela diretoria executiva dessa entidade. A relação entre a parte responsável, o mensurador ou o avaliador e os usuários previstos precisam ser observados dentro do contexto de cada trabalho específico e podem diferir das linhas tradicionalmente definidas de responsabilidade. Por exemplo, a alta administração da entidade (usuário previsto) pode contratar o auditor independente para executar trabalho de asseguarção sobre um aspecto específico das atividades da entidade que é de responsabilidade do nível imediatamente inferior de administração (parte responsável) em relação à alta

administração, todavia, em última instância, a alta administração que é a usuária prevista é, também, a responsável final pela informação;

- uma parte contratante que não seja também uma parte responsável pode ser o usuário previsto.

4. A conclusão do auditor independente pode ser escrita nos termos:

- do objeto e dos critérios aplicáveis;
- da informação do objeto e dos critérios aplicáveis; ou
- de declaração feita pela parte apropriada.

5. O auditor e a parte responsável podem concordar em aplicar os princípios das NBCs TO para trabalho onde não existem outros usuários previstos além da parte responsável, mas onde todos os outros requisitos das NBCs TO são cumpridos. Em tais casos, o relatório do auditor independente inclui declaração restringido o uso do relatório apenas à parte responsável.

Apêndice 4 – Categorização dos objetos em trabalhos de asseguarção

A tabela abaixo mostra uma série de possíveis objetos em trabalhos de asseguarção com alguns exemplos de trabalhos. Algumas categorias não possuem exemplos, porque é improvável que trabalhos de asseguarção relacionados com essa informação sejam realizados nessas categorias. A categorização não é necessariamente completa e as categorias não são necessariamente mutuamente exclusivas. Alguns objetos ou informação do objeto podem possuir componentes em mais de uma categoria, por exemplo, relatório integrado e relatório de responsabilidade social corporativa são propensos a ter tanto informações históricas quanto voltadas para o futuro, assim como informações financeiras e informações não financeiras. Também, em alguns casos, os exemplos são de informação do objeto, em outros casos eles são o próprio objeto ou meramente uma indicação do tipo de questão que a informação poderia auxiliar com o que for mais significativo nas circunstâncias.

Informação sobre:		Informação histórica	Informação prospectiva
Financeira	Desempenho	Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura aceitável de relatórios financeiros	• Fluxo de caixa previsto/projetado
	Posição		• Posição financeira prevista/projetada
Não financeira	Desempenho/us o de recursos/ relação custo x benefício (<i>value for money</i>)	• Declaração de emissão de gases de efeito estufa • Relatório de sustentabilidade • Indicadores chave de desempenho • Declaração sobre o efetivo uso de recursos • Declaração sobre a relação custo x benefício • Relatório de responsabilidade social da corporação	• Reduções de emissão atribuídas à nova tecnologia, ou gases de efeito estufa a serem capturados por plantio de árvores • Declaração de que uma ação proposta fornecerá benefício maior do que seu custo
	Condição	Descrição do sistema/processo como implementado em determinado momento Características físicas, por exemplo, o tamanho da propriedade arrendada	
Sistema/ processo	Descrição	Descrição do sistema de controle interno.	
	Projeto	Projeto de controles para uma organização de serviços	Desenvolvimento dos controles propostos para um processo futuro de produção

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 93

	Operação/ desempenho	Eficácia operacional dos processos de contratação e treinamento de empregados	
Aspectos comporta- mentais	Cumprimento ou conformidade com regra	Cumprimento pela entidade de convênios de empréstimo, requisitos legais ou regulamentários específicos	
	Comportamento Humano	Avaliação da eficácia do comitê de auditoria	
	Outros	Adequação do aplicativo (ou do pacote de software) a sua finalidade	