

A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!

João Eudes Bezerra Filho*

Paulo Henrique Feijó**

RESUMO*

A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações daí decorrentes. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais da *International Federation of Accountants* (Ifac) constituem os vetores centrais desse desafio. O processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (2008). Importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF nº 184/2008, do Decreto nº 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); este último estabeleceu o novo plano de contas a ser aplicado nas contabilidades de todos os órgãos da administração pública brasileira, incorporando, também, o aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4.320/1964, e inserindo outros, tais como: a Demonstração do Fluxo de Caixa, a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido e a Demonstração de Custos. Desse modo, estão em andamento, um expressivo conjunto de iniciativas que deverão acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no País apoiados pelo novo modelo de contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade - Setor Público. Normas Brasileiras - Contabilidade - Setor Público. Normas Internacionais - Contabilidade - Setor Público. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

* Auditor das Contas Públicas do TCE-PE; Membro Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público junto ao Conselho Federal de Contabilidade; Mestre em Controladoria e Contabilidade pela USP; Pós-graduado em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE; Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPE; Engenheiro Mecânico pela UPE; Professor do mestrado da FUCAPE-ES; site: www.ggov.com.br; e-mail: jeudes@uol.com.br.

** Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Autor dos Livros: *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*; *Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira*; *Suprimento de Fundos: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi*. Membro do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público junto ao CFC. E-mail: paulofeijo@me.com

+ O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com os quais têm relação profissional.

1 INTRODUÇÃO

Desde a publicação da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Portaria nº 184/ME, de 25/08/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público na implementação da convergência das demonstrações contábeis do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade (Ifac), e do Decreto nº 6.976/2009, uma verdadeira revolução conceitual vem se concretizando na contabilidade do setor público brasileiro.

Um dos pilares dessa mudança tem sido a busca incessante da identificação, reconhecimento conceitual, mensuração econômica, registro e evidenciação de todos os ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações) dos Entes Públicos.

O presente artigo tem como premissa apresentar ao leitor as motivações e importância da necessidade de mudanças nos atuais paradigmas que, culturalmente, abarcam a contabilidade pública brasileira, objetivando garantir informações contábeis de qualidade que deem suporte à otimização da gestão dos recursos públicos (custos), ao princípio da transparência e à instrumentalização do controle social, visando sempre à eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

2 A EDIÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO PUBLICADAS PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE ¹

2.1 Preliminares

No plano estratégico, qualquer ente da Federação que deseje conhecer as atividades relacionadas à gestão do patrimônio público deve se organizar sob o aspecto normativo, administrativo e tecnológico. Assim, um dos passos fundamentais é estabelecer os sistemas organizacionais e suas competências, que, por sua natureza e complexidade, devem ser apoiados por estruturas administrativas e sistemas informatizados. As boas práticas de governança exigem a implantação e constante aperfeiçoamento, no mínimo, dos seguintes sistemas organizacionais, no âmbito do setor público:

- I. Planejamento e de Orçamento;
- II. Administração Financeira;
- III. Pessoal;
- IV. Patrimônio;
- V. Contabilidade; e
- VI. Controle Interno.

¹ Adaptado do documento intitulado "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil", publicado, em conjunto pelo CFC, ATRICON e STN, por ocasião do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Gramado/RS, no período de 24 a 28 de agosto de 2008.

Entre esses, o Sistema de Contabilidade se caracteriza pelo seu papel de transversalidade, ao proporcionar apoio aos demais sistemas, pela própria natureza da Ciência Contábil.

Como ciência, a Contabilidade aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis direcionados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos, os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade.

A Contabilidade aplicada ao Setor Público, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. Entretanto, resente-se de um conjunto de normas profissionais que contemple a Teoria da Contabilidade como base para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público.

Para tanto, é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais.

A inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios revelam a necessidade de se desenvolverem diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade aplicada ao Setor Público.

É inquestionável que todo o processo de acompanhamento e controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam. Consequentemente, deve existir a necessária integração e harmonização na interpretação dos atos e fatos administrativos.

Objetivando dar efetividade à Contabilidade aplicada ao Setor Público como fonte de informações, é preciso concentrar esforços para melhor aplicar os Princípios da Contabilidade sob a perspectiva de tal setor. A adoção de princípios e normas diferentes do que seja recomendável pela boa técnica, ou decorrentes da falta de consenso entre os diversos órgãos das unidades da Federação, pode ocasionar demonstrações que não representem adequadamente a situação patrimonial.

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. É importante frisar que os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui:

- I. os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema;
- II. adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade aplicada ao Setor Público, e que seus

demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – sejam elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário e a análise dos resultados econômicos.

Por isso, é importante reafirmar a condição da Contabilidade aplicada ao Setor Público como ciência e seu objeto de estudo: o PATRIMÔNIO PÚBLICO.

Assim, o desafio passa a ser a concepção de um conjunto de ações que visem ao seu desenvolvimento conceitual, com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público (IPSAS);
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Nesse cenário de desafios para a evolução da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, o CFC criou o Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (2004), formado por contadores da área pública com notório conhecimento contábil.

O grupo foi instituído com o objetivo de elaborar e disseminar entre os profissionais e os diversos níveis de usuários, para fins de discussão e debates, as propostas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla em inglês), editadas pela IFAC.

O primeiro trabalho do Grupo Assessor foi resgatar os Princípios de Contabilidade para que não houvesse dúvidas de sua aplicação no setor público. Como resultado desse trabalho, foi publicado o primeiro instrumento normativo do CFC voltado, especificamente, para a contabilidade aplicada ao setor público; trata-se da Res. CFC nº 1.111/2007, atualizada com as alterações da Res. CFC nº 1.282/2010.

Com o lastro conceitual nos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público consoante alinhamento com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFAC), o Grupo Assessor se empenhou em elaborar, junto aos contadores públicos do país, as primeiras dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo CFC em 21-12-2008², relacionadas no QUADRO 1 a seguir.

2 As NBCT SP foram alteradas em 12-12-2009 pela Res. CFC 1.268/2009.

QUADRO 1 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Estruturas das NBCT SP:
Resolução CFC nº 1.111/07 – Princípios Contábeis / SP
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
NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: Elaborado pelos autores

Em dezembro de 2011, fruto também do trabalho do Grupo Assessor, o CFC publicou a NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Marco que consolida o ciclo do sistema de informações contábeis tratado na NBC T 16.2 (subsistemas orçamentário, patrimonial, compensação e custos).

3 PORTARIA MF 184/2008 E DECRETO Nº 6.976/2009 DO GOVERNO FEDERAL: UM MARCO PARA IMPLANTAÇÃO DO NOVO MODELO DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Numa demonstração de engajamento e compromisso com todo esse movimento da Contabilidade do Setor Público, o Governo Federal publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A referida Portaria atribui à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade estabelecendo a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacionais. O foco dessa ação é a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores (Ifac) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público, seguindo o cronograma do Comitê Gestor da Convergência Brasil (artigo 1º e incisos).

Essas atribuições foram estabelecidas na referida Portaria considerando os seguintes fatores:

- a) as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;
- b) a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, levando em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;
- c) a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;
- d) a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e
- e) a necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais.

Outro fato importante na institucionalização do processo de convergência foi a publicação do Decreto nº 6.976/2009, que atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal. Seguindo a mesma linha da Portaria, este decreto estabelece em seu artigo 4º:

Art. 4º O Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover:

I - a padronização e a consolidação das contas nacionais;

II - a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e

III - o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público. (BRASIL, 2009).

4 CONSOLIDANDO O PAPEL DA CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO

Diante de todo esse processo ora em desenvolvimento no setor público, é importante estabelecer o paradigma conceitual de diferenciar princípios de Contabilidade de regras de Orçamento e de critérios de Estatísticas Fiscais (Resultado Primário, Resultado Nominal, etc.). Estes são assuntos que se correlacionam, mas, ao mesmo tempo, são interdependentes, quando se observa que cada um deles pode ter objeto e propósito bem definidos. Como já explanado, o objeto da contabilidade é o patrimônio e isso não significa que a contabilidade deverá abandonar os controles orçamentários e fiscais, pois, dentro da função básica de provedora de informações para a tomada de decisão, caberá à contabilidade apoiar o processo de contabilidade e de estatísticas fiscais.

O orçamento tem grande importância no âmbito do setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades desse setor, sendo também utilizado pelas entidades privadas. Trata-se de valioso instrumento de planejamento que visa, de modo geral, prever as receitas e despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidos para a entidade.

No governo, a melhoria das estatísticas fiscais tem tido papel fundamental na definição, elaboração e monitoramento da política fiscal do governo. A implantação das metodologias de apuração das necessidades de financiamento dos governos, mais conhecida como apuração dos Resultados Primário e Nominal, permitiu que a sociedade obtivesse uma informação básica: O ente (União, Estado e Município) gasta mais ou menos do que arrecada? Esse acompanhamento permitiu um maior controle sobre o endividamento público e o conseqüente equilíbrio macroeconômico.

Todos os três instrumentos (contabilidade, orçamento e estatísticas fiscais) controlam receitas e despesas, cada um sob o seu enfoque. A contabilidade, considerando seus efeitos no patrimônio da entidade, deve captar as receitas e despesas segundo o princípio da competência, ou seja, devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O orçamento brasileiro considera como efetivadas as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento da emissão do empenho, sempre em uma perspectiva mais próxima de fluxo. No Governo Federal, as estatísticas fiscais reconhecem as receitas e despesas sob a ótica estritamente de caixa, separando as primárias das financeiras. Portanto, para os mesmos elementos, cada um dos instrumentos estabelece tratamentos diferentes. Em cada um deles a contabilidade tem a função primordial de registrar os atos e fatos segundo as diversas óticas necessárias à elaboração dos relatórios que serão disponibilizados aos vários usuários da informação.

5 A QUEBRA DE PARADIGMAS: REGIME ORÇAMENTÁRIO X REGIME PATRIMONIAL

A doutrina contábil, que diversos autores acabaram por consagrar com base em uma interpretação equivocada do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, observa que a contabilidade do setor público adota como regime contábil o 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. (BRASIL, 1964).

Ao resgatar os princípios e postulados da ciência contábil, verifica-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa, sob o enfoque patrimonial. Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime patrimonial.

Os Registros orçamentários (subsistema orçamentário) devem atender aos princípios orçamentários, previstos na Constituição Federal e na legislação do direito financeiro, contemplando, inclusive, o citado art. 35 da Lei nº 4.320/1964 (regime misto, caixa para a receita orçamentária e competência para a despesa orçamentária). Nesses registros, a Receita Orçamentária é contabilizada pela arrecadação (caixa) e a despesa orçamentária por meio do empenho (competência orçamentária).

Já no campo dos registros do controle e variações do patrimônio (bens, direitos e obrigações – ativos, passivos e patrimônio líquido), devem atender aos princípios da Ciência Contábil (entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência), sem nenhuma restrição. Nesse caso, as receitas e despesas pela competência são escrituradas como Variações Patrimoniais Ativas ou Aumentativas e Variações Patrimoniais Passivas ou Diminutivas (ver QUADRO 2).

QUADRO 2 – PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS X PRINCÍPIOS CONTÁBEIS



Fonte: Elaborado pelos autores

Vale salientar que a Lei nº 4.320/1964 acabou não adotando essa distinção de receita apresentada no campo doutrinário. Ao contrário, emprega o termo no seu sentido amplo, ou seja, corresponde a qualquer entrada de recursos nos cofres públicos que possa ser utilizada para financiar o gasto público. No entanto, ao verificar a estrutura da lei, conclui-se que até o artigo 82 seu texto trata de regras orçamentárias e, portanto, o termo receita e despesa, ali tratados, referem-se a receitas e despesas orçamentárias.

Como visto, ao tratar do patrimônio, a partir do Título IX, que trata da Contabilidade, verifica-se uma preocupação do legislador com procedimentos contábeis que resguardem o aspecto patrimonial, principalmente nos artigos 85, 89, 100 e 104 da referida lei.

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. (BRASIL, 1964) (Grifos nossos).

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, obrigando que esses aspectos 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 variação patrimonial aumentativa e diminutiva em função do fato gerador, observando-se os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade.

6 O REGIME DE COMPETÊNCIA E A LEI FEDERAL 4.320/1964 NA ÓTICA DO TCU: ACÓRDÃO TC Nº 158/2012

No dia 03/02/2012, o plenário do Tribunal de Contas da União julgou o processo de número 026.069/2008-4, por meio do Acórdão TC nº 158/2012, que teve como objetivo avaliar a legalidade de alterações em procedimentos contábeis que provocaram impactos nos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964, bem como das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Por unanimidade, o pleno do TCU acompanhou o relator Ministro Raimundo Carreiro, que ratificou no seu voto que as mudanças contábeis implementadas no âmbito do processo de convergência, em especial o registro da receita patrimonial (VPA) por competência, têm amparo na Lei 4.320/1964 (BRASIL.TCU 2012).

De forma brilhante, o Ministro recomendou que as setoriais contábeis da União acompanhassem o registro contábil dos créditos a receber, de natureza tributária e não tributária, que os órgãos responsáveis façam a conciliação desses créditos com os sistemas de controle de arrecadação e que se avalie o custo/benefício de integração dos sistemas de controle de arrecadação com o Siafi, para que as informações do crédito a receber sejam tempestivas.

Os Ministros substitutos Augusto Sherman, André Luís e Weder de Oliveira enalteciram o voto do relator e enfatizaram a importância da melhoria da informação contábil e do processo de convergência. Por fim, o Ministro Weder recomendou que o voto contemplasse a obrigatoriedade de que das Notas Explicativas constassem os montantes dos créditos reconhecidos e os efetivamente arrecadados, para que se possa avaliar a eficácia do processo de arrecadação.

A supracitada Decisão constitui-se num marco para jurisprudência da Contabilidade Pública brasileira, já que a diferenciação entre Receita Orçamentária (foco orçamentário) e Variação Patrimonial Ativa ou Receita Patrimonial (foco patrimonial) é imprescindível para o avanço da Ciência Contábil na área pública. Segue transcrição de excertos do citado Acórdão (BRASIL.TCU, 2012):

4. Sobre a adoção do regime de competência para o reconhecimento da receita pública (alínea “g”), entende a Semag que essa medida – que aproxima a contabilidade pública nacional dos padrões orientados por organismos internacionais - não tem amparo na Lei nº4.320/64, que estabelece o momento da arrecadação para o reconhecimento das receitas (regime de caixa), exceção feita aos créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser reconhecidos após o transcurso do prazo para pagamento. Qualquer mudança nesse sentido, no entender da unidade técnica, deve ser precedida da pertinente alteração na legislação vigente.

5. Analisei detidamente os argumentos trazidos aos autos pela Semag, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Recebi em meu gabinete o Dr. Gilvan Dantas, Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional, que deixou memorial sobre o assunto, anexado aos autos às fls. 259/267. Em outra oportunidade recebi o Dr. Paulo Henrique Feijó, Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação do Tesouro Nacional, acompanhado dos Advogados da União Drs. Rafaelo Abritta e Alexandre Cairo, quando também recebi um memorial sobre as questões aqui discutidas, que fiz juntar aos autos às fls. 268/271. Concluo por manifestar a minha anuência à avaliação realizada pela Semag a respeito das ocorrências relatadas nas alíneas “a” a “f” anteriormente descritas, e incorporo os sólidos argumentos que apresentou como minhas razões de decidir. Quanto ao estabelecimento do regime de competência para o reconhecimento de receitas (alínea “g”), faço as seguintes observações.

6. Concordo com o Sr. Secretário da Semag quando afirmou que “é de todo **louvável e necessário** o esforço empreendido pelo Poder Executivo e pelo Conselho Federal de Contabilidade no sentido de buscar a convergência dos procedimentos contábeis com padrões internacionais. A Contabilidade é uma ciência social em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades. No contexto da globalização, a harmonização internacional das normas contábeis impõe-se como uma necessidade, em razão da integração dos mercados, e uma exigência de investidores e credores, para viabilizar a comparação de informações entre diferentes entidades

7. Nesse sentido, o alinhamento das normas contábeis aplicadas ao setor público brasileiro às normas internacionais requer a implementação de uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e para as despesas, com o objetivo de conferir maior transparência ao patrimônio público. Em síntese, o regime de competência baseia-se na ocorrência do fato gerador e trata a receita sob o enfoque patrimonial, enquanto que o regime de caixa baseia-se no ingresso dos recursos e trata a receita sob o enfoque orçamentário.

8. Discute-se neste processo se as ações de convergência adotadas no âmbito do Poder Executivo a partir da edição da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto nº 6.969/2009 estão em consonância com os preceitos constitucionais e legais vigentes que disciplinam a matéria, conforme defendem a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ou os contrariam, como sustenta a Semag. Após detida análise da questão, em que pesem as razões didaticamente apresentadas pela unidade técnica, inclino-me a concordar com a tese apoiada pelos citados órgãos.

9. O controle dos créditos a receber tem relação com a “Contabilidade Patrimonial” tratada no Capítulo III do Título IX da Lei nº 4.320/1964, bem como as disposições gerais para a Contabilidade tratada no Capítulo I do mesmo título. O entendimento de que, no Brasil, as receitas são reconhecidas sob o regime de caixa e as despesas registradas de acordo com o regime de competência, é extraído do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 (Título IV – Do Exercício Financeiro), verbis:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele empenhadas.

10. Observe-se que o dispositivo acima citado apenas diz que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, não determina em qual regime contábil tais receitas e despesas públicas devem ser registradas. Por sua vez, da leitura do art. 39 da citada lei, também incluído no Título IV (com a redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/1979), verifica-se a existência prévia de créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

(...)

11. Ainda, o art. 104 da mesma lei indica que as alterações verificadas no patrimônio podem decorrer de forma independente da execução orçamentária:

“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.

12. Considero que os artigos da Lei nº 4.320/1964 acima

transcritos dão suporte ao entendimento da STN e da PGFN quanto à necessidade do adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, inscritos ou não em dívida ativa, anteriormente à sua arrecadação. Tais créditos não devem permanecer ocultos dos balanços contábeis, ao contrário, devem ser evidenciados pela contabilidade, permitindo assim o acompanhamento de sua realização. Ademais, a Administração deve proceder à correta evidenciação da composição do patrimônio público, dando cumprimento ao disposto no art. 85 da Lei nº 4.320/1964:

“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. (grifei)

13. E sobre o conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 da Lei nº 4.320/1964 acima transcrito, menciono o art. 101 da Lei nº 12.465/2011 (LDO 2012), que dispõe que os créditos tributários e não tributários **a receber** devem ser reconhecidos pela contabilidade, verbis:

“Art. 101. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade. (...)

§ 4º Com vistas a assegurar o conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, **a contabilidade reconhecerá o ativo referente aos créditos tributários e não tributários a receber.**” (grifei)

14. Há que se diferenciar o conceito patrimonial do conceito orçamentário e seus reflexos na apresentação das demonstrações contábeis. Os créditos são reconhecidos sob o aspecto patrimonial. Na medida em que são arrecadados e se tornam “caixa”, são escriturados como receita orçamentária no respectivo exercício (aspecto orçamentário). Tal procedimento segue o mesmo rito da inscrição em dívida ativa, que somente se “transforma” em receita orçamentária depois que o contribuinte liquida sua obrigação junto à fazenda pública. A grande diferença das mudanças introduzidas e defendidas pela STN é que a contabilidade passa a evidenciar o direito a receber em momento anterior ao da inscrição em dívida ativa, permitindo o acompanhamento dos fatos posteriores, como a arrecadação e a própria baixa do crédito que porventura venha a ocorrer.

15. Assim, os balanços patrimoniais da União (e dos demais entes da federação: estados, Distrito Federal e municípios) são aprovados sem o registro de todos os ativos (direitos a receber) na contabilidade. Tomando-se como exemplo o caso de uma prefeitura que envia o boleto de cobrança do IPTU para o contribuinte, pode-se verificar que neste momento o contribuinte tem uma obrigação a pagar e consequentemente a prefeitura deveria registrar o direito a receber em contrapartida de uma variação patrimonial aumentativa. **Tal registro não afeta a receita orçamentária do município,**

portanto não amplia a capacidade de gastar. Atualmente, o registro do crédito a receber somente é feito depois de inscrito em dívida ativa. Mas é somente neste momento que o setor público deve evidenciar os valores a receber? Como se pode saber quanto dos créditos cobrados/lançados foram arrecadados antes de se inscrever em dívida ativa? Esta informação não tem transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas e realizadas pela STN visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa. Vale ressaltar que todas as empresas estatais que utilizam o Siafi e já fazem esse registro, bem como algumas autarquias, a exemplo do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que realizava o controle dos créditos previdenciários e administrativos desde 2000, atividade posteriormente transferida para a Receita Federal do Brasil.

16. Portanto, esse é um aspecto que reputo fundamental e decisivo para o deslinde da questão. A ausência de controle e evidenciação contábil dos créditos a receber favorece a ocorrência de fraudes nos diversos sistemas da administração pública federal que controlam os valores a receber das autarquias, agências reguladoras, Receita Federal, Procuradorias e demais órgãos e entidades que arrecadem receitas públicas. Não são raros os casos veiculados na imprensa de baixas indevidas em sistemas de multas dos Detran, por exemplo, ou de débitos de IPTU, IPVA e outros créditos da fazenda pública. O controle contábil desses créditos por meio dos balancetes e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, esta informação importante para uma fiscalização eficiente por parte do órgãos de controle interno e do Tribunal de Contas da União.

17. Essa pode ter sido uma preocupação do legislador ao obrigar todos os entes da federação a dar transparência aos créditos gerados pelo lançamento da receita (art. 48-A da Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, alterado pela Lei Complementar nº 131/2009):

“Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

(...)

II - **quanto à receita: o lançamento** e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.” (grifei)

18. Ainda com respeito à LRF, destaco que a não evidenciação de todos os ativos pelo princípio da competência faz com que o setor público tenha um patrimônio líquido subestimado. Em consequência, o demonstrativo da evolução do patrimônio líquido previsto no seu art. 4º, § 2º, inciso III, que é parte integrante do Anexo de Metas Fiscais, não demonstra a real posição do patrimônio do setor público.

19. Ante o exposto, considero inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e transparência dos créditos tributários a partir da fase do lançamento e dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador, e que os procedimentos adotados pela STN não vão de encontro à legislação aplicável à matéria.

7 PUBLICAÇÃO DO PLANO DE CONTAS ÚNICO DA FEDERAÇÃO

Com base nesse modelo conceitual internacionalmente estabelecido, em cumprimento à Portaria MF 184/2008 e ao Decreto nº 6.976/2009, e seguindo as diretrizes estabelecidas de Desenvolvimento Conceitual e Convergência às Normas Internacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que na versão de 2011 (5. ed.) contém as seguintes partes:

- I. Procedimentos Contábeis Orçamentários - PCO
- II. Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCO
- III. Procedimentos Contábeis Específicos – PCE
- IV. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP
- V. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi objeto de discussão no âmbito do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON) por mais de três anos e, na versão publicada pela Portaria STN nº 437/2012, está estruturado em contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os Entes, em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional (BRASIL. STN, 2012). (Ver QUADRO 3).

QUADRO 3 - PORTARIA STN Nº 437/2011 (MCASP 5ª ed.)

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 – Ativo	2 – Passivo
1.1 – Ativo Circulante	2.1 – Passivo Circulante
1.2 – Ativo Não Circulante	2.2 – Passivo Não Circulante
	2.3 – Patrimônio Líquido
CONTAS DE RESULTADO	
3 – Variação Patrimonial Diminutiva	4 – Variação Patrimonial Aumentativa
3.1 – Pessoal e Encargos	4.1 – Tributárias e Contribuições
3.2 – Benefícios Previdenciários	4.2 – ...
...	...
3.9 – Outras Variações Patrimoniais Passivas	4.9 – Outras Variações Patrimoniais Ativas
CONTAS ORÇAMENTÁRIAS	
5 – Controle de Aprovação do Planejamento e orçamento	6 – Controle da Execução do Planejamento e orçamento
5.1 – Planejamento Aprovado	6.1 – Execução do Planejamento
5.2 – Orçamento Aprovado	6.2 – Execução do Orçamento
5.3 – Inscrição de Restos a Pagar	6.3 – Execução de Restos a Pagar
CONTAS DE CONTROLE	
7 – Controles Devedores	8 – Controles Credores
7.1 – Atos Potenciais	8.1 – Execução dos Atos Potenciais
7.2 – Administração Financeira	8.2 – Execução da Administração Financeira
7.3 – Dívida Ativa	8.3 – Execução da Dívida Ativa
7.4 – Riscos Fiscais	8.4 – Execução dos Riscos Fiscais
7.8 – Custos	8.8 – Apuração de Custos

Fonte: Elaborado pelos autores

8 A NECESSIDADE DE APERFEIÇOAMENTO E INSERÇÃO DE NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

O cenário atual de alinhamento às normas com os padrões internacionais de contabilidade, por si só, ensejava alterações nos atuais demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais, além da necessidade da inserção, no âmbito da gestão pública, de novos demonstrativos contábeis.

É importante destacar que todo esse processo de convergência também tem por objetivo o cumprimento integral da legislação vigente, sobretudo a Lei nº 4.320/1964.

Nesse contexto e alinhado com as normas internacionais, a Resolução CFC nº 1.133/2008 aprovou a NBCT 16.6, que estabelece novas demonstrações além daquelas previstas na Lei nº 4.320/1964, quais sejam: Demonstrações dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

No que se refere à atualização e inserção de novos demonstrativos contábeis, anexo da Lei nº 4.320/1964, a própria lei, no seu art. 113 (transcrito abaixo), atribui competência ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, órgão este que não existe mais na estrutura do Ministério da Fazenda.

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei. (BRASIL, 1964).

Assim, para atualização das demonstrações contábeis previstas e inclusão das novas demonstrações nos anexos da Lei 4.320/1964, foi atribuída à Secretaria do Tesouro Nacional a supracitada competência, fundamentado na Lei Complementar nº 101/2000, na Lei nº 10.180/2001 e no Decreto nº 6.976/2009 (dispositivo transcrito a seguir).

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:
[...]
XXIV - exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei; (BRASIL, 2009).

A partir desse dispositivo, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do MCASP (Parte V), trouxe alterações na estrutura do Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), bem como introduziu os novos

demonstrativos estabelecidos na NBC T 16.6 (DFC e DMPL), com obrigatoriedade de divulgação, pelos Entes da Federação, a partir de 2014. Vale a pena ressaltar que todas as mudanças promovidas foram objeto de discussão exaustiva no GTCON, com a participação de representantes de várias entidades que interagem direta ou indiretamente com a contabilidade do setor público (ver nos anexos I ao VII os novos demonstrativos contábeis).

9 A PORTARIA STN Nº 828/2011, 231/2012 E 753/2012 E AS AÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Visando contribuir com os Entes da Federação e Tribunais de Contas na elaboração do plano estratégico para a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria nº 828/2011 (alteradas pelas Portarias nº 231/2012 e 753/2012), estabelecendo, entre outras determinações, que:

- a) os Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverão ser adotados pelos entes da Federação gradualmente, a partir do exercício de 2012, e integralmente, até o final do exercício de 2014;
- b) a parte III do MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos - deverá ser adotada pelos entes de forma obrigatória a partir de 2012;
- c) as Partes IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2013 e, de forma obrigatória, a partir de 2014.
- d) Cada ente da Federação divulgará, por meio do Poder Executivo, em meio eletrônico de acesso público e encaminhará à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, até o dia 31 de maio de 2013, cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:
 - I. reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
 - II. reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
 - III. reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
 - IV. registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
 - V. reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI. implementação do sistema de custos;

VII. aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

VIII. demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, numa iniciativa pioneira no País, aprovou as Resoluções TC nº 1, 2 e 3/2012, determinando aos seus jurisdicionados a anexação do Cronograma de Atendimento à Portaria STN nº 828/2011 (ver o demonstrativo no anexo VIII) à Prestação de Contas do exercício de 2011, a ser encaminhada ao órgão até o dia 31 de março de 2012.

A referida informação vai permitir ao TCE-PE o acompanhamento das ações de implantação do modelo de contabilidade do setor público por parte de seus jurisdicionados.

Embora a Portaria STN 753/2012 tenha prorrogado o prazo de adoção do PCASP e DCASP até 2014, o TCE-PE, em consonância com as disposições da Nota Técnica STN nº 1096/2012, decidiu por manter o prazo de 2013 para a implantação do PCASP, no âmbito de seus jurisdicionados municipais, prazo este já estabelecido em seus expedientes normativos.

10 CONCLUSÃO

A implantação dos padrões internacionais, na contabilidade pública brasileira, irá contribuir de forma significativa para a melhoria das estatísticas fiscais do país, dos demonstrativos da LRF, das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, dos controles internos, externos e sociais.

O novo modelo de sistema de informação contábil, tratado neste artigo, resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o Patrimônio. A cultura contábil que vige no setor público é a de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento do controle dos aspectos patrimoniais. De forma sucinta, pode-se identificar que o novo modelo de contabilidade deverá propiciar:

- a) a inserção do país nos padrões internacionais de contabilidade, permitindo, por parte da sociedade organizada, formadores de opinião e organismos internacionais, a comparabilidade dos demonstrativos contábeis divulgados pelos países;
- b) a implantação de sistema de custos no Setor Público, conforme previsto na LRF, pois incluirá também no setor público práticas essenciais à apuração dos custos dos programas governamentais, como a depreciação e a amortização e o reconhecimento integral dos ativos e passivos, a partir da aplicação do princípio da competência;

c) a adoção do Manual de Estatísticas Fiscais de 2002 (GFSM). Atualmente essas estatísticas seguem o manual de 1986, que avalia a situação fiscal do país a partir da avaliação do fluxo de receitas e despesas do governo. O novo manual considera/ analisa essa situação também por meio de balanços patrimoniais e está alinhado com a visão patrimonialista da contabilidade. A convergência da contabilidade no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público propiciará as condições para que as estatísticas fiscais do setor público brasileiro evoluam gradualmente, sem sobressaltos, para a adoção do GFSM.

Sob a ótica do Governo Federal, o estabelecimento de padrões contábeis contribuirá para a melhoria da Consolidação das Contas Públicas, conforme previsto na LRF.

Já os órgãos de Controle Interno e Tribunais de Contas têm um grande trabalho pela frente, pois a implantação do novo modelo de contabilidade pública no País vai depender da atuação pedagógica e do acompanhamento *pari passu* das diretrizes previstas na Portaria STN nº 828/2011. Nesse sentido, cabe ressaltar as contribuições já encaminhadas pelo TCU, através do acórdão nº 158/2012, e do TCE-PE, pela determinação de inserção, nas prestações de contas dos seus jurisdicionados, do cronograma de ações e prazos (2012-2014) visando às possíveis mudanças.

Como se pode observar, tem-se em andamento um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos da contabilidade pública no País. O desafio é grande, mas, o ganho de informações será enorme, contribuindo sobremaneira para a tomada de decisão por parte dos gestores, controles internos e externos e, principalmente, pela sociedade brasileira que se encontra em pleno processo de desenvolvimento econômico-social.

O Futuro chegou para Contabilidade Pública brasileira!

The new accounting applied to the public sector: The future is here!!

ABSTRACT

The Brazilian public accounting is in an effective structural renovation moment and therefore a moment of essential updates. The focus on the public heritage, the transparency of the information as the controls activator and the need of a convergence with the international rules of the International Federation of Accountants (IFAC) are the main challenges we have to pass through. The change process started with the update of the Brazilian's rules of accounting applied to the public sector by the Federal Accounting Council and the insertion of the public department on the Brazil convergence committee (2008). An important deed was also made by the Federal Government as the Ordinance MF 184/2008 was published from the Decree number 6.976/2009 and the Manual of accounting applied to the public sector – MAAPD, this last one established the new accounts plan to be applied to every body of the Brazilian public administration accounting, including, as well, the improvement of the current accounting demonstratives, predicted in the Federal Law 4.320/64, and adding others, as such: the demonstration of the cash flow, the demonstration of the changes in net equity and the demonstration of costs. Therefore, we've been working in a significant group of initiatives that should speed up the process of management tools of public finances evolution in the country supported by the new accounting model.

Keywords: Accounting - Public Sector. Brazilian Standards – Accounting - Public Sector. International Standards – Accounting - Public Sector. The State Court of Auditors Pernambuco.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 1 ago. 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2009**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012**. Aprova as partes II a VIII do manual de contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011**. Estabelece o prazo, de até 31 de março de 2012 para que os Municípios divulguem em meio eletrônico de acesso público, os procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, visando proporcionar maior transparência das contas públicas. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº TC 0158/2012**. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC_0158_03_12_P.doc>. Acesso em: 1 ago. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade aplicado ao serviço público**. 5. ed. 2011.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Resolução CFC Nº. 1.128/08, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.111/2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os princípios de contabilidade. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1111.htm>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.133/2008.** Aprova a NBC T SP 16.6. Demonstrações contábeis. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.268/2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_1268.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.** 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 1 ago. 2012.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC nº 01/2012.** Estabelece normas relativas à composição das contas anuais dos gestores dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta Estadual e dos Fundos Especiais Estaduais e dá outras providências. Disponível em: <http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com_content&view=article&id=3236:resolucao-tc-no-012012&catid=622:resolucoes-2012&Itemid=358>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Resolução TC nº 02/2012.** Estabelece normas relativas à composição das contas anuais dos Prefeitos Municipais e dos gestores dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta Municipal e dos Fundos Especiais Municipais. Disponível em: <http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com_content&view=article&id=3245:resolucao-tc-no-02&catid=622:resolucoes-2012&Itemid=358>. Acesso em: 1 ago. 2012.

_____. **Resolução TC nº 03/2012.** Estabelece normas relativas à composição das Prestações de Contas Anuais das Mesas Diretoras das Câmaras Municipais. Disponível em: <http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com_content&view=article&id=3259:resolucao-tc-no-032012&catid=622:resolucoes-2012&Itemid=358>. Acesso em: 1 ago. 2012.

ANEXO 1

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO – ANEXO 12 DA LEI 4.320/64

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DEFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (II + IV)				
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				-
Reabertura de créditos adicionais				-

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (d)	Dotação Atualizada (e)	Despesas Empenhadas (f)	Despesas Liquidadas (g)	Despesas Pagas (h)	Saldo da Dotação (i)=(e-f)
Despesas correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência						
Reserva do RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
Amortização da dívida/Refinanciamento (VII)						
Amortização da Dívida interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI+VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

ANEXO 2

BALANÇO FINANCEIRO – ANEXO 13 DA LEI 4.320/64

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior	Especificação	Exercício atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)			Receita orçamentária (VI)		
Ordinária			Ordinária		
Vinculada			Vinculada		
Previdência social			Previdência socia		
Transferências obrigatórias de outro ente			Transferência obrigatórias de outro ente		
Convênios			Convênios		
(...)			(...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extra-orçamentários (III)			Pagamentos Extra-orçamentários (VIII)		
Restos a pagar inscritos no Exercício					
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

ANEXO 3

BALANÇO PATRIMONIAL – ANEXO 13 DA LEI 4.320/64

ATIVO			PASSIVO		
Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior	Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equiv. de Caixas			Obrigações Trab. e Previd. de CP		
Depósito Restituíveis			Pessoal a pagar		
Créditos de Curto Prazo			Encargos Sociais a Pagar		
Estoques			Fornecedores e Contas a Pagar de CP		
VPD Pagas Antecipadamente			Fornecedores a Pagar		
			Contas a Pagar		
			Provisões de Curto Prazo		
			Valores de Terceiros Restituíveis		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE			PASSIVO NÃO-CIRCULANTE		
Ativo Realizável a LP			Obrigações Trabalhistas e Prev. de LP a PG		
Investimento			Precatórios a Pagar		
Imobilizado			Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo		
Intangível			Operações de Crédito		
			Fornecedores de Longo Prazo		
			Demais Obrigações de Longo Prazo		
			Provisões de Longo Prazo		
			TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/ Capital Social		
			Reservas de Capital		
			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
			Reservas de Lucros		
			Ações em Tesouraria		
			Resultados Acumulados		
			Ações/Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

DADOS DO BALANÇO PATRIMONIAL NO FORMATO EXIGIDO PELA LEI 4.320/64

ATIVO FINANCEIRO			ATIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			ATIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

	Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Cálculo do Superávit Financeiro		

Desdobramento do Superávit por Fontes Não Comprometidas

Fonte Ordinária	
Fonte Vinculada: Transf. munic.	
Fonte Vinculada: Empréstimo X	
Fonte Vinculada: alien. Bens	
TOTAL	

ANEXO 4

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS – ANEXO 15 DA LEI 4.320/64

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
Variações Patrimoniais Aumentativas	Exercício Atual	Exercício Anterior
Tributárias e Contribuições		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Venda de Serviços		
Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Exploração de Bens e Serviços		
Exploração de Bens		
Valorização e Ganhos com Ativos		
Reavaliação de Ativos (imóvel)		
Ganhos com Alienação (veículo)		
Outras variações Patrimoniais Aumentativas		
Doação Recebida (imóvel)		
Variações Patrimoniais Diminutivas		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Benefícios Previdenciário		
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios Assistenciais		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		

Variações Patrimoniais Diminutivas (continuação)		
Financeiras		
Juros e Encargos sobre Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeira		
Transferências		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Tributárias e Contributivas		
Tributos		
Contribuições		
Tributos e Contribuições		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização e Exaustão		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável		
Perdas com Alienação		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Doações Bens		
Execução Precatório		
Resultado Patrimonial do Período		

ANEXO 5

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – ANEXO 18 DA LEI 4.320/64

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS (I)		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS (II)		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Educação		
Saúde...		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES (III) = (I - II)		

FLUXOS DE CAIXAS DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS (IV)		
Alienação de Bens		
Amortização de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
DESEMBOLSOS (V)		
Aquisição de Ativo Não Circulante		
Concessão de Empréstimos e Financiamentos		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (VI) = (IV - V)		
FLUXOS DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS (VII)		
Operações de Crédito		
DESEMBOLSOS (VIII)		
Amortização/Refinanciamento da Dívida		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (IX) = (VII) - (VIII)		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (X) = (III) + (VI) + (IX)		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL (BP)		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL (BP)		

ANEXO 6

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – ANEXO 19 DA LEI 4.320/64

ESPECIFICAÇÃO	PATRIMÔNIO SOCIAL/ CAPITAL	RESERVAS DE CAPITAL	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	RESERVAS DE LUCRO	AÇÕES EM TESOURARIA	RESULTADOS ACUMULADOS	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Reavaliação de Ativos							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final do Ex. Anterior							
Saldo Inicial Ex. Atual							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Atual							

ANEXO 7

ANEXO V DA RESOLUÇÃO TC 02-2012

MUNICÍPIO DE _____

ANEXO V – DEMONSTRATIVO DE ATENDIMENTO À PORTARIA STN Nº 828/2011
NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Integra a prestação de contas de 2011

ITEM	PRODUTO	STATUS DE REALIZAÇÃO	PRAZO MÁXIMO
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas		(0 a 100%)	MM/AAAA
1.1	Desenvolvimento de metodologia para registro de créditos, tributários ou não, por competência;	Metodologia por tipo de tributo	
1.2	Aquisição\Desenv. de sistemas para registro do crédito tributário por competência para os tributos de responsabilidade do ente	Sistema de informações Contábeis - SIC	
1.3	Adequação do sistema à metodologia local de inscrição em dívida ativa;	Sistema de informações Contábeis adequado à metodologia anterior de créditos tributários e dívida ativa	
1.4	Estabelec. de metodologia para ajuste para perdas para os créditos registrados por competência, bem como da dívida ativa;	Metodologia por tipo de ajuste para perdas	
1.5	Adequação do sistema à metodologia local de ajuste para perdas, inclusive de dívida ativa.	SIC adequado à metodologia de ajustes para perdas	
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;		(0 a 100%)	MM/AAAA
2.1	Elaboração de procedimentos para reconhecimento e mensuração das obrigações por competências, incluídas as provisões	Metodologia de reconhecimento de obrigações por competências	
2.2	Adequação\Desenvolvimento de sistemas para registros de obrigação por competência	SIC adequado à metodologia de registro de obrigações por competência	
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;		(0 a 100%)	MM/AAAA
3.1	Elaboração de procedimentos para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível, além de rotina para depreciação, amortização e exaustão sistematizadas dos mesmos;	Metodologia de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados e intangíveis e de sistematização da depreciação	
3.2	Elaboração de procedimentos para sistematização da reavaliação e do ajuste ao valor recuperável dos ativos;	Metodologia de reavaliação e "impairment" periódicos dos ativos	
3.3	Adequação \ Desenvolvimento de sistema para registro de imobilizado (móveis e imóveis) e intangível	SIC adequado a metodologia de registro de imobilizado e intangível, bem como a depreciação \ amortização dos mesmos	
4. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;		(0 a 100%)	MM/AAAA
4.1	Aquisição \ Desenvolvimento de sistema de controle patrimonial;	SIC adequado ao registro do patrimônio do ente	
4.2	Levantamento em nível local do patrimônio da entidade e registro no sistema;	Relatório do SIC com detalhamento do patrimônio do ente, com base em perícia ou referencia do mercado	

60 A nova contabilidade aplicada ao setor público:
O futuro chegou!

ITEM	PRODUTO	STATUS DA REALIZAÇÃO	PRAZO MÁXIMO
4.3	Desenvolvimento e operacionalização de rotina de depreciação, amortização e exaustão do imobilizado;	Metodologia de operacionalização, da depreciação, amortização e exaustão	
4.4	Desenvolvimento de rotinas de reavaliação e redução ao valor recuperável aos ativos;	Metodologia de operacionalização da reavaliação e do "impairment"	
4.5	Adequação do SIC aos procedimentos de ajustes patrimoniais acima representados	SIC adequado à metodologia de depreciação, reavaliação, "impairment", etc. dos elementos patrimoniais	
5. Reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos de infraestrutura;		(0 a 100%)	MM/AAAA
5.1	Aquisição \ Desenvolvimento de sistema de controle de patrimônio de infraestrutura;	SIC adequado aos ativos de infraestrutura	
5.2	Levantamento em nível local do patrimônio de infraestrutura do ente	Relatório com detalhamento do patrimônio de infraestrutura do ente, com base em perícia ou " benchmark	
5.3	Desenvolvimento e operacionalização de rotina de depreciação dos ativos de infraestrutura;	Metodologia de depreciação do patrimônio de infraestrutura à realidade	
5.4	Desenvolvimento de rotinas de reavaliação e redução ao valor recuperável para os ativos de infraestrutura;	Metodologia de reavaliação de "impairment" para os ativos de infraestrutura	
5.5	Adequação do SIC aos procedimentos anteriormente definidos para ajustes no patrimônio de infraestrutura;	SIC adequado ao controle do patrimônio de infraestrutura	
6. Implementação dos sistemas de custo;		(0 a 100%)	MM/AAAA
6.1	Registro dos fenômenos por competência;	Relatório evidenciando que fenômenos por competência tem sido periodicamente registrados	
6.2	Registro dos fenômenos econômicos, independentemente de questões orçamentárias	Relatório evidenciando que fenômenos sem relação com orçamento tem sido periodicamente registrados	
6.3	Identificação de programas, serviços, etc., que terão os custos levantados;	Relatório com objetos de custo	
6.4	Levantamento de variáveis físicas para estabelecimento de custos;	Relatório com variáveis física para levantamento de custo	
6.5	Levantamento de variáveis financeiras e econômicas para estabelecimento de custos;	Relatório com variáveis financeiras para levantamento de custo	
6.6	Ajuste \ aquisição de SIC para levantamento de custos.	SIC ajustados para levantamento de custos	
7. Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para consolidação das contas nacionais;		(0 a 100%)	MM/AAAA
7.1	Extensão do PCASP para nível detalhado necessário ao ente;	PCASP estendido até o nível necessário para registro contábil dos fenômenos do ente	
7.2	Levantamento de todos os fenômenos relacionados à gestão contábil local;	Relatório de fenômenos que devem ser registrados na contabilidade do ente	

ITEM	PRODUTO	STATUS DA REALIZAÇÃO	PRAZO MÁXIMO
7.3	Elaboração de eventos para registro contábil dos fenômenos registrados anteriormente;	Relatório com eventos que registram os fenômenos anteriores com base no PCASP estendido (7.1)	
7.4	Aquisição \ Desenvolvimento de sistema para que o PCASP estendido e os eventos sejam carregados;	SIC adequado ao PCASP estendido e aos eventos	
7.5	Criar rotinas de integridade e de abertura e encerramento do exercício;	Metodologia de registro da abertura e encerramento do exercício, além de verificação de integridade dos dados	
7.6	Adequação do SIC às rotinas de integridade, abertura e encerramento do exercício;	SIC adequado às rotinas de integridade, abertura e encerramento do exercício	
8. Novos padrões de Demonstrativos Contábeis Aplicados ao Setor Público		(0 a 100%)	MM/AAAA
8.1	Elaboração de regra \ fórmulas para levantamento das DCASP a partir da contabilidade;	Metodologia de levantamento das DCASP por meio do PCASP estendido e das demais informações contábeis	
8.2	Ajuste das demonstrações contábeis para o novo padrão, com a inclusão das fórmulas;	Template de DCASP adequadas à nova metodologia	
8.3	Ajuste em sistemas para a inclusão do novo modelo DCASP;	SIC adequado à metodologia de levantamento das DCASP a partir do PCASP estendido e das demais informações contábeis	
9. Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público		(0 a 100%)	MM/AAAA
9.1	Registro de participações em outras entidades por meio de custo ou equivalência patrimonial;	Template de ajustes de participações	
9.2	Controle de estoque \ almoxarifado independente de execução orçamentária e com entrada por recebimento e baixa por consumo;	Metodologia de controle de estoques \ almoxarifado	
9.3	Ajuste do SIC para as metodologias anteriores.	SIC ajustado ao controle de estoques \ almoxarifado além de participações em outras entidades	

, 29 de março de 2012

Contador Responsável - CRC/PE Nº

Gestor de Controle Interno

Prefeito Municipal de _____