

# Demonstrações contábeis do setor público à luz das normas internacionais e suas perspectivas para o gestor público

Graziela de Fátima Pereira  
Luiz Flávio Porfírio Teddo

## RESUMO

A convergência das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional iniciou-se com o processo de globalização, materializando-se com a sanção da Lei 11.638/2007 para o setor privado. Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade editou resoluções para iniciar a convergência das normas contábeis do setor público ao padrão internacional e, desde então, a Secretaria do Tesouro Nacional vem editando portarias que consistem em normas que pormenorizam tais resoluções. A Portaria STN 753/2012 determinou que no ano de 2014 as novas demonstrações contábeis do setor público deverão ser expressas no padrão internacional e, por isso, torna-se relevante explorar as perspectivas para o gestor público em relação a esses instrumentos que subsidiarão a sua tomada de decisões. Para tanto, foi feito um estudo de caso, em que as demonstrações contábeis do município de João Monlevade (Minas Gerais) relativas ao ano de 2010 foram convertidas para o padrão internacional. O objetivo desta pesquisa foi o de explorar as perspectivas para o gestor público em relação às novas demonstrações contábeis à luz da convergência ao padrão internacional que, enfim, subsidiarão a sua tomada de decisões. A pesquisa concluiu que as demonstrações contábeis no padrão internacional tendem a melhorar de forma substancial o nível e a clareza das informações de natureza orçamentária, financeira e patrimonial a todos os seus usuários. Os quocientes possibilitam uma interpretação mais objetiva dos resultados. No entanto, a interpretação da conversão realizada apontou que as demonstrações carecem de pequenos ajustes, com a finalidade de maximizar o seu propósito.

## 1 INTRODUÇÃO

As demonstrações contábeis do setor público foram implantadas por meio da Lei Federal 4.320 de 1964, como conversão do Decreto Federal de 1922. No ano 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal instituiu novas normas, inclusive a exigência de elaborar e publicar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) bimestralmente; o relatório de gestão fiscal quadrimestralmente; e normas de controle da dívida, dos gastos com pessoal e metas, de receitas e despesas, com o objetivo de permitir à sociedade conhecer, acompanhar e analisar o desempenho da execução orçamentária dos governos federal, estaduais e municipais.

O *International Federation of Accountants* (IFAC) expede normas de contabilidade do Setor Público por meio de IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), que são interpretadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e detalhadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Por sua vez, o CFC edita resoluções e a STN, portarias.

O objetivo desta pesquisa é explorar as perspectivas para o gestor público em relação às novas demonstrações contábeis à luz da convergência ao padrão internacional, que, enfim, subsidiarão a sua tomada de decisões.

O estudo tem por pressuposto que a convergência das demonstrações contábeis do setor público ao padrão internacional será útil à tomada de decisões por parte do gestor público municipal, sobrepujando o atual formalismo ou mero cumprimento de exigência legal das demonstrações anteriores à convergência.

A pesquisa é relevante por ser exploratória e de abor-

dagem cujo objeto não é problematizado desde 1964, podendo ser de grande utilidade como referência para todos os contabilistas, controladores internos e usuários das demonstrações contábeis do setor público.

## 2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Mister contextualizar a pesquisa iniciando pela sua temática, que é o setor público, seguida por uma abordagem das finanças públicas até culminar na importância dos índices na análise financeira, pois esta forma dedutiva de apresentação permite ao leitor compreender o contexto que está sendo trabalhado, bem como o recorte escolhido.

### 2.1 Administração Pública e finanças públicas

A Administração Pública, por meio de seus agentes políticos e públicos, é norteada pelos princípios constantes do *caput* do art. 37 da Constituição Federal, conhecido como LIMPE – Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Em relação ao Princípio da Legalidade, Meirelles (2009) esclarece que na Administração Pública somente é permitido fazer o que a lei autoriza. Alexandrino e Paulo (2009) esclarecem o Princípio da Impessoalidade, em que a atuação administrativa deve ater-se à vontade da lei e, por isso, desconsiderar interesses dos agentes políticos, dos agentes públicos ou de terceiros. Meirelles (2009) elucida que o Princípio da Moralidade deve ser assegurado com a adequação do ato administrativo em todos os princípios e que a imoralidade administrativa se concentra na intenção do administrador que se utiliza dos meios legais para finalidades

diversas à Supremacia do Interesse Público. Alexandrino e Paulo (2009) afirmam que o Princípio da Publicidade é a determinação constitucional de que todos os atos administrativos devem ser publicados para terem a eficácia, e o seu descumprimento, ou seja, não informar ao público o que é de interesse público, torna o ato nulo de pleno efeito. Ainda segundo Alexandrino e Paulo (2009, p. 205), “o objetivo do princípio da eficiência é assegurar que os serviços públicos sejam prestados com adequação às necessidades da sociedade que os custeia. A eficiência, aliás, integra o conceito legal de serviço público adequado”.

O Estado, compreendido aquele território delimitado com características próprias, como língua, religião, governo e constituição, institui leis e tributos para manter a ordem social e administrar os recursos recebidos com tributos para atender as necessidades coletivas. Administrar os recursos públicos em contraponto com a grande demanda social requer uma gestão racional (burocracia). Atreladas a isso, têm-se ainda, conforme Cavalcanti (2007), as questões de poder que inserem, no contexto da Administração Pública, um caráter político.

“A palavra finanças vem do latim *finis*, que significa fim, termo, ou seja, impõe o fim de uma operação que se desenvolve pelo pagamento” (OLIVEIRA, 2006, p. 75). Este mesmo autor complementa que a ciência das finanças tenta explicar esta obtenção e esta alocação de recursos que culminam na manutenção das atividades governamentais.

## 2.2 Análise das demonstrações contábeis

A Contabilidade, como qualquer outra ciência, tem, como objeto de estudo, princípios, metodologia e linguagem próprios. É um meio de expressar planos administrativos e, também, um importante instrumento para funções de controle e planejamento que mostra, por meio de números, os resultados da administração. Segundo Braga (1999), a contabilidade deve se adaptar às necessidades da administração para ser útil. Partindo dessa premissa, é a análise das demonstrações contábeis que permite ao administrador tomar decisões seguras, pois a organização do patrimônio em contas, grupos de contas e mensuração adequada de cada uma delas é que propicia ao gestor visualizar de forma sistemática os bens, os direitos e as obrigações da instituição que dirige.

No entanto, é de elementar importância avaliar as mudanças ocorridas nesse patrimônio. Com essa análise, Braga (1999) exemplifica a possibilidade de produzir diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios extraídos das Demonstrações Financeiras, que “são relatórios ou quadros técnicos que contêm dados extraídos dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de uma entidade” (RIBEIRO, 1997, p. 40).

## 2.3 A importância dos índices na análise financeira

A análise financeira, realizada a partir de índices, indicadores ou coeficientes, auxilia as organizações no gerenciamento de suas contas e também como fator essencial para tomada de decisões. Segundo Hoji (2010, p. 279) “A técnica de

análise por meio de índices consiste em relacionar contas e grupos de contas para extrair conclusões sobre tendências e situação econômica e financeira da empresa”. Esse tipo de análise torna-se cada vez mais importante para as instituições, inclusive públicas, pois, por meio dela, avaliam-se melhor os balanços. A própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) destaca a análise por quocientes. No intuito de elucidar a identificação dos elementos do Balanço Patrimonial, este é demonstrado na Tabela 01:

Tabela 01 – Estrutura Básica do Balanço Patrimonial no modelo internacional

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE (AC)	PASSIVO CIRCULANTE (PC)
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
Ativo Realizável a Longo Prazo (RLP)	Obrigações de Longo Prazo (ELP)
Imobilizado (AP)	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
	Patrimônio Social
	Resultados Acumulados

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Portaria STN nº 753/2012, 5ª edição. Nota: Conversão ao novo padrão internacional realizada pelos autores.

Entre os mais utilizados encontram-se, segundo Silva (2010) e Hoji (2010):

1 – Índice de Liquidez Geral: o que representa: para cada real da dívida geral (curto e longo prazo), quanto a empresa possui no Circulante e no Realizável. Fórmula:  $(AC + RLP) / (PC + ELP)$ . Finalidade: capacidade da empresa em pagar suas dívidas de curto e longo prazo.

2 – Índice de Liquidez Corrente: o que representa: para cada real da dívida de curto prazo, quanto a empresa possui no Circulante. Fórmula:  $AC / PC$ . Finalidade: capacidade da empresa em pagar suas dívidas de curto prazo.

3 – Índice de Liquidez Seca: o que representa: para cada real da dívida de curto prazo, quanto a empresa possui em disponível e ativos de rápida conversibilidade em disponível. Fórmula:  $[AC - (\text{direitos de não rápida conversibilidade})] / PC$ . Finalidade: capacidade da empresa em pagar suas dívidas de curtíssimo prazo.

4 – Índice de Endividamento Geral: o que representa: para cada real de patrimônio líquido, quanto a empresa obteve de capital de terceiros. Fórmula:  $(PC + ELP) / PL$ . Finalidade: representatividade do patrimônio líquido em relação ao capital de terceiros (dívida da empresa).

Segundo Hoji (2010) os índices de Estrutura de Capital representam a participação de terceiros (fontes, origem) no patrimônio da instituição, além de permitir analisar a situação do capital da empresa e como este está sendo gerenciado.

A partir do processo de convergência das normas contábeis do setor público ao padrão internacional, as demonstrações contábeis deste setor passaram a contar com quocientes e, ainda

que possuam características próprias por se tratar do primeiro setor, sua finalidade é equivalente aos índices adotados para as demonstrações contábeis do setor privado.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa é, conforme classificação de Vergara (2007), exploratória e qualitativa. Corroborado por Collis e Hussey (2005, p. 154), “os dados qualitativos dizem respeito a qualidades e características não numéricas”. Ainda segundo Collis e Hussey (2005, p. 24), a pesquisa exploratória “é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou problema”. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Afinal, a convergência das normas contábeis do setor público ao padrão internacional está sendo formatada no período em que se elabora este artigo, sendo as normas atualizadas semestralmente e, por esse motivo, não se trata de doutrina consolidada e sedimentada, não havendo, por conseguinte, material bibliográfico disponível de autores reconhecidos na área. Nesse sentido, esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caso por se tratar de exame extensivo da situação contábil-financeira de um único município e utilizar-se da teoria para explicar uma prática dentro de um contexto. Collis e Hussey (2005, p. 72) expressam que “um estudo de caso é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse e é também um exemplo de uma metodologia fenomenológica”.

Com referência aos dados contábeis, foi feita uma análise documental com levantamento dos relatórios, documentos e dados secundários produzidos pela Contabilidade do Poder Executivo Municipal, que tem o dever de consolidar as contas dos poderes Executivo e Legislativo e da administração indireta do município. De posse da autorização do Chefe do Poder Executivo Municipal, tornou-se possível, também, ter acesso aos dados que constam do Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo/Prestação de Contas Anual do Tribunal de Contas do Estado (SIACE/PCA), de onde se extraíram todas as demonstrações contábeis que foram objeto de conversão para as normas internacionais em conformidade com o disposto pela Secretaria do Tesouro Nacional.

No período em que se elaborou este artigo, as normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público se encontravam na 5ª edição, por meio da Portaria Conjunta nº. 02 de 13 de julho de 2012, instituindo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), composto por 8 partes, a saber: (I) Procedimentos Contábeis Orçamentários; (II) Procedimentos Contábeis Patrimoniais; (III) Procedimentos Contábeis Específicos; (IV) Plano de Contas; (V) Demonstrações Contábeis; (VI) Perguntas e Respostas; (VII) Exercício Prático; e, por fim, (VIII) Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas. Esta pesquisa teve como foco a parte V do MCASP.

### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

O Balanço Patrimonial (BP) do modelo internacional vem corrigir um erro de concepção. Ao passo que o almoxarifado era

considerado um bem realizável de longo prazo, ele passa a ser um bem de curto prazo (maior dinamismo nas mutações). Ademais, uma notável reorganização da estrutura do BP se percebe: os bens, os direitos e as obrigações de curto prazo ficam no grupo chamado de Circulante. Os direitos e as obrigações de longo prazo ficam no grupo denominado Não Circulante. Sendo assim, nota-se que a visualização do detalhamento das contas no BP convertido permite maior entendimento.

Inseriu-se um novo grupo de bens e direitos de longo prazo, que é o intangível. Marcas, patentes, licença de uso de *softwares* e todos os bens de natureza não material deverão ser classificados neste grupo de Ativo Não Circulante, porque não possuem a grande mobilidade que têm as contas de curto prazo. O novo BP também corrige outra falha do BP antes da convergência quando aglutina, no Ativo Permanente, a Dívida Ativa. Esta representa um direito a receber que não pode se confundir (como era somada) com Ativo Imobilizado, pois o ideal é que este direito a receber de longo prazo nem existisse com tanta representatividade, pois quanto maior o seu valor, mais reflete a ineficiência do Poder Público em cobrar seus próprios tributos.

O novo BP insere ainda uma inovação positiva em relação às obrigações de curto prazo. Ao passo que o BP antes da convergência aglutina todas as obrigações com credores, o novo BP segrega esses credores, tipificando-os como fornecedores, obrigações trabalhistas e previdenciárias, financiamentos e obrigações fiscais, dando maior clareza à composição da dívida de curto prazo. Essa segregação de grupos de contas também é refletida nas obrigações de longo prazo. Por fim, observa-se que o Ativo Real Líquido (situação líquida positiva) e o Passivo Real a Descoberto (situação líquida negativa) foram substituídos pelo grupo de contas denominado Resultados Acumulados. No entanto, os Resultados Acumulados nas administrações indiretas devem ser evidenciados no grupo de contas denominado Patrimônio Social.

Quanto à mensuração do BP, grande desafio o profissional de Contabilidade Pública enfrentará: os ativos públicos. Desde 1964, a Lei 4.320 determina o rigor do controle do patrimônio público, em que o artigo 85, concatenado com os artigos 94 e 95 da retrocitada lei, determina o controle analítico do inventário, sob a responsabilidade de um gestor. O valor total do inventário analítico deve ser o mesmo daquele contabilizado sinteticamente pelo método das partidas dobradas.

A lei ainda estabelece (artigo 106) a mensuração do patrimônio pelo valor nominal e, quando se trata de bens móveis ou imóveis, a mensuração deve levar em consideração o valor de aquisição ou o custo de produção/construção. O estoque, por sua vez, deve ser mensurado pelo custo médio ponderado das compras. Essa perspectiva de mensuração, de 1964, chamada de *aziendal*, foi suplantada pela perspectiva do valor real dos elementos do Balanço Patrimonial em conformidade com o padrão internacional. Isto quer dizer que mais vale o real valor dos ativos do que o dispêndio financeiro para a aquisição de um bem. Nesse sentido, a STN (2011, p. 55) amplia a possibilidade de mensuração dos ativos para que o balanço expresse o real valor dos bens.

A mensuração deve levar em consideração o custo

histórico, o custo corrente, o valor realizável líquido, o valor justo, o valor recuperável ou valor de serviço recuperável. Assim sendo, a avaliação dos ativos por parte dos usuários é mais realística, pois quando se leva em conta o valor realizável líquido, também chamado pela contabilidade internacional de *impairment*, o gestor público sabe exatamente de quanto é o patrimônio, ao valor de mercado. Esses aspectos de mensuração dos ativos são tratados pela NBC-T-16.10, criada pela Resolução CFC 1.137/2008. Assim sendo, o padrão internacional aceita tanto o ajuste a valor de mercado para mais quanto o “Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico” (CFC, 2008).

Com fundamentação no referencial teórico, obteve-se da conversão do BP do município de João Monlevade o Índice de Liquidez Imediata de 1,18; Índice de Liquidez Corrente de 1,25; Índice de Liquidez Geral de 1,63; Índice de Solvência de 3,68. Partindo da premissa de que os índices favoráveis devem ser maiores do que um, infere-se que o município em estudo mantém condições muito favoráveis de liquidez e solvência. O índice de endividamento é de 0,27, o que indica um baixo nível de endividamento. Ademais, a pesquisa mostrou que 87% da dívida de curto prazo correspondiam à despesa empenhada a pagar no exercício e que 61% da dívida de longo prazo tinham como credor o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O quociente chamado CE, que quer dizer Composição do Endividamento, reflete a proporção da dívida de curto prazo em relação à dívida total. A pesquisa concluiu que o CE de João Monlevade é de 0,47, ou seja, a composição da dívida de curto prazo é menor do que 1, índice adequado da composição da dívida conforme a doutrina especializada.

Quanto ao Balanço Orçamentário (BO), uma notável inovação é a adoção de quocientes. Estes, criados a partir do padrão internacional, permitem demonstrar, em indicadores, a relação entre previsão e execução do orçamento, além de possibilitar a conferência e confronto dos resultados com as permissividades legais, como a utilização correta das fontes de recursos dos créditos adicionais e a eficiência na elaboração do orçamento, bem como na execução orçamentária.

Percebe-se, pelos dados apurados e pela leitura da Lei 4.320/64, que estes instrumentos de controle por valores e por quocientes não são utilizados no Balanço Orçamentário antes da convergência, exigindo do gestor financeiro público controles paralelos para a garantia do cumprimento da legislação. Por muitas vezes, tais controles paralelos são feitos manualmente, não contando com a tecnologia sistêmica exatamente por não ser um imperativo legal ou normativo. Há de se considerar ainda que o BO no padrão internacional contempla as três fases da despesa (empenho, liquidação e pagamento) e a detalha por grupo de despesa, permitindo uma análise mais abrangente do balanço. O BO, em especial aquele convertido para as normas internacionais, propicia ao gestor visualizar o equilíbrio entre receita e despesa, os compromissos assumidos e não realizados e a comparação entre o que se previu e o que se realizou, inferindo sobre a eficácia do planejamento orçamentário.

O quociente da execução da Receita de João Monlevade é de 1,0455. Esse quociente implica duas conclusões: sendo maior do que 1, detecta-se o excesso de arrecadação. Tal excesso poderia ser utilizado como fonte de recurso para a suplementação de dotações na despesa. Além disso, a proximidade de 1 indica que a previsão da receita foi muito bem elaborada. Ainda no caso de João Monlevade, adotando o Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação, que resultou em 0,6663, concluiu-se que o município utilizou 66,63% do excesso de arrecadação como fonte de recurso para suplementações. O mesmo critério de confronto entre previsão e execução é feito para a despesa. João Monlevade apresentou um Quociente de Execução de Despesa de 0,9992. A proximidade de 1 indica que a despesa realizada utilizou 99,92% do orçamento. Infere-se um planejamento muito bem feito para a despesa.

Observa-se pela aplicação prática dos quocientes do Balanço Financeiro (BF) no padrão internacional que se torna possível analisar a origem da variação do Saldo em Espécie. Constata-se que a soma do Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro com a Variação do Movimento Extraorçamentário é exatamente a Variação do Saldo em Espécie. Com isso, torna-se possível calcular a representatividade da Variação do Saldo Financeiro com a Execução do Orçamento ou com as operações que não são de natureza orçamentária. Na análise dos dados, pode-se verificar que 34% da variação do saldo financeiro são resultantes do superávit orçamentário (Receita menos Despesa) e 66% da variação do saldo financeiro são resultantes da compensação entre as inscrições e baixas de dívida de curto prazo. As inscrições se referem às Receitas Extraorçamentárias (depósito de capital de terceiros) e as baixas se referem às Despesas Extraorçamentárias (repasse dos depósitos aos seus legítimos proprietários).

Outra inovação pertinente que pode ser visualizada nesse novo formato de BF é a possibilidade de comparação simétrica dos ingressos e dispêndios financeiros. Ou seja, para cada conta de ingresso, existe a sua contrapartida com o mesmo nome no dispêndio, o que facilita em muito o acompanhamento do desempenho financeiro por parte do gestor.

Constata-se no modelo internacional de BF a relevante pertinência na segregação dos recursos próprios dos recursos vinculados. Afinal, o gestor não possui flexibilidade para gerenciar recursos vinculados, pois estes têm destinação específica (convênios para aplicação em bens de capital, em projetos de modernização administrativa; financiamentos e alienação de bens que necessariamente devem ser aplicados em outros bens de capital). Antes da convergência, era preciso recorrer a relatórios complementares para realizar o lançamento e acompanhamento de convênios, pois eles podem ser de origem corrente (de custeio) ou de origem de capital (investimentos). Para informar os restos a pagar inscritos, como contrapartida da despesa empenhada a pagar, foi necessário, haja vista a ausência de informação, recorrer ao Relatório de Gestão Fiscal, pois o BF antes da convergência não separa os restos a pagar processados (liquidados) dos não processados (não liquidados).

Ainda segundo o novo BF, na parte da despesa, observa-

se que ela não é apresentada por função de governo ou por Natureza da Despesa (Classificação Econômica). A ênfase é dada às fontes de recursos. Os contadores e demais profissionais que classificam o Orçamento deverão atentar para um detalhe importante, qual seja: nem sempre, na classificação do orçamento, consideram-se as contribuições patronais previdenciárias como função 9 (Previdência). Por vezes, elas são enquadradas na função 04 (Administração), na função 10 (Saúde), na função 12 (Educação) e outras. Com o BF no Padrão Internacional, é imperativa a classificação da Previdência na função própria (09), evidenciando as despesas relativas à Previdência Social.

Outro aspecto do novo Balanço Financeiro que chama a atenção: a Contabilidade Pública com as normas antes da convergência não segregava os dispêndios com recursos próprios dos dispêndios com recursos vinculados, anteriormente citados. Não há, também, quaisquer outros relatórios, por força normativa, que ofereçam tais informações. Quanto aos restos a pagar que foram pagos no exercício de 2010, oriundos de exercícios anteriores, foi necessário recorrer ao SIACE/LRF para verificação do valor pago mês a mês, tanto dos processados quanto dos não processados.

Não obstante, o novo BF dá ênfase para o *status* dos restos a pagar, mas não segregava os saldos financeiros por fonte de recursos. Seria importante para o gestor saber não somente os ingressos e dispêndios por fonte de recursos, mas também o saldo financeiro de recursos próprios e de vinculados. Isso porque a tomada de decisão, pelo gestor, concentra-se sempre nos recursos próprios, pois os recursos vinculados, como o nome diz, estão atrelados a um projeto específico, com cronograma de desembolso e etapas rígidas, sendo vedado o desvio de finalidade.

João Monlevade apresentou um Resultado Financeiro de R\$426.963,69, que é a diferença entre a receita e a despesa. A soma deste resultado com a variação do movimento extraorçamentário, que era de R\$821.607,61, resulta na variação entre o saldo bancário anterior e o saldo bancário atual, de R\$1.248.571,30.

Em relação à Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), verificou-se a falta de diversos dados exigidos no modelo internacional na primeira tentativa de conversão. Tornou-se necessário, portanto, recorrer a várias demonstrações contábeis complementares para suprir esta falta. Relata-se o que se detectou de pesquisa adicional para preencher os dados exigidos na nova DVP, a saber: ao passo que na DVP antes da conversão a Receita é apurada no nível de origem (2º nível), na nova DVP a receita é apurada por espécie (3º nível). Na DVP antes da conversão, a despesa é apurada por grupo de despesa (2º nível) e na nova DVP a despesa é apurada por elemento de despesa (4º nível).

Foi necessário, portanto, aglutinar as despesas por elemento de despesa no Balancete Geral da Despesa. O que se conclui acerca da DVP do padrão internacional é que se trata de uma demonstração de valores não necessariamente atrelada à classificação econômica da despesa. Esse novo contexto se aproxima ainda mais da contabilidade privada. Isso quer dizer que o agrupamento das despesas (pessoal, benefícios, financeiras, transferências, tributárias, uso e consumo, desvalorização e outras) não está rigorosamente atrelado a algum componente do crédito

orçamentário, em todas as suas classificações. Essa forma de apresentação da DVP, tal como já constatado em outras demonstrações, tem íntima relação com a sua contrapartida. No caso, os elementos que compõem as Variações Patrimoniais Diminutivas encontram perfeita simetria com os elementos das Variações Patrimoniais Aumentativas.

Outra inovação que se detecta é a forma de apresentação das mutações patrimoniais. Muito embora estejam se apresentando de forma mais resumida, nelas também se detecta a simetria, qual seja: o que se incorporou nos bens e direitos e o que se baixou nas dívidas; o que se baixou nos bens e direitos e o que se inscreveu em dívidas. O resultado da compensação entre esses quatro elementos mais o superávit ou o déficit orçamentário (Receita menos Despesa) é, necessariamente, o Resultado Econômico do Exercício Financeiro do município, conforme tabela que se demonstra a seguir:

Tabela 2 – Variações patrimoniais qualitativas (decorrentes da execução orçamentária)

Incorporação de Ativos Não Circulantes (+)	14.827.828,28
Desincorporação de Ativos Não Circulantes (-)	(9.738.976,03)
Incorporação de Passivos Não Circulantes (-)	(1.158.955,41)
Desincorporação de Passivos Não Circulantes (+)	3.367.509,52
Compensação entre mutações do patrimônio	7.297.406,36
Superávit Orçamentário	426.963,69
Total do Resultado	7.724.370,05

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Portaria STN nº 753/2012, 5ª edição. Nota: Conversão ao novo padrão internacional realizada pelos autores.

Nesse sentido, é facilitada a forma de visualizar o Resultado Econômico, pois na DVP antes da conversão esses elementos eram segregados e sem vinculação à simetria apresentada. Muito embora todas as novas demonstrações contemplem a comparação com o exercício anterior, a inclusão (não compulsória) da AV (análise vertical) e da AH (análise horizontal) facilitaria em muito a comparabilidade. Isso pode ser visto como ponto de melhoria do novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público. A DVP permite ao gestor avaliar todos os atos e fatos que afetam o patrimônio do município. Nesse contexto, o superávit orçamentário passa a ser mero componente de uma análise mais abrangente, que é a variação patrimonial.

O Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais de João Monlevade foi de 1,054. Pelo fato de o quociente ser maior do que 1, obtém-se o superávit e, caso fosse menor do que 1, seria apurado um déficit. Este superávit patrimonial de João Monlevade representa R\$7.724.370,05.

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) no Padrão Internacional separa as atividades operacionais daquelas destinadas ao investimento, além de apresentar o fluxo (ingresso e desembolsos) do financiamento. O Fluxo de Caixa das atividades operacionais permite quantificar a geração de caixa ao contrastar receitas efetivas e despesas de custeio. Ademais, esta análise per-

mite identificar o montante destinado aos investimentos.

O Fluxo de Caixa das atividades de investimento permite calcular a diferença entre as fontes de recursos e os desembolsos exclusivamente de investimentos. Se o resultado for negativo, isto quer dizer que ocorreu acréscimo no estoque de ativos fixos ou financeiros do município.

As operações de crédito e as amortizações e refinanciamentos da dívida também são identificadas pelo Fluxo de Caixa das atividades de financiamento. Se o valor for positivo, significa que houve acréscimo no estoque da dívida municipal. A geração líquida de caixa é a compensação entre os três fluxos de caixa. Esta geração líquida de caixa, somada ao saldo anterior, resulta no saldo atual em caixa.

Os dados de João Monlevade/MG mostram que, pela perspectiva numérica, a gestão financeira é muito positiva, pois, ao passo que a Despesa é compatível com a Receita, boa parte do superávit orçamentário é destinado à aquisição de bens de capital. A DFC permite essa visualização com maior evidência. No entanto, a demonstração não destaca as movimentações financeiras extraorçamentárias. Elas não podem ser desconsideradas, porque podem ocorrer retenções maiores do que os repasses ou o inverso. Por esse motivo, somente considerando a compensação entre as operações extraorçamentárias é que o Fluxo de Caixa fecha.

O quociente do Fluxo de Caixa líquido das atividades operacionais em relação ao resultado patrimonial de João Monlevade foi de 1,06. Isso quer dizer que o Caixa Líquido gerado nas operações foi 6% superior ao resultado patrimonial, concluindo-se

que houve geração expressiva de caixa sem considerar investimentos e financiamentos.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é amplamente utilizada no mundo pelas empresas privadas, muito embora, até então, ela não seja usada pelas instituições públicas. A DMPL permite visualizar tanto a evolução quanto a constituição do Patrimônio Líquido. Vale salientar que, conforme abordado nesta pesquisa, o Resultado Patrimonial do Exercício é obtido com a soma de três categorias: Resultantes da Execução Orçamentária, Mutações Patrimoniais e Operações Independentes da Execução Orçamentária.

O superávit verificado com a soma desses três sub-resultado é transferido ao Ativo Real Líquido. No entanto, a DMPL requer informação acerca da Composição do Ativo Real Líquido, o que não está presente no BP antes da convergência. Este pode ser composto por todos os elementos apresentados anteriormente. O que se destaca, retomando as inovações do BP, é que o Patrimônio Social representa o Patrimônio Líquido das Administrações Indiretas e os Resultados Acumulados representam o Patrimônio Líquido das Administrações Diretas. Somando ambos, obtém-se o Patrimônio Líquido da esfera de governo.

A DMPL permite, ainda, evidenciar a solvência da instituição, ao demonstrar o crescimento ou a queda do Patrimônio Líquido, abarcando uma análise desde o saldo inicial do ano anterior. Com isso, é possível acompanhar a evolução do Patrimônio Líquido dois anos antes ao ano de referência.

A implementação da Demonstração do Resultado Eco-



## 2012 foi bom... Mas 2013 pode ser ainda melhor

Comece o novo ano largando na frente com sistemas Nasajon e tenha a melhor folha de pagamento do mercado.

Isso mesmo!

Os sistemas Nasajon possuem a melhor solução para DP, Folha de pagamento e Controle de Ponto, de acordo com a ASSESPRO-RJ\* e a integração que você precisa para começar o ano aumentando a produtividade da sua empresa.

E mais:

Se você tem um escritório contábil, aproveite! Ligue (31) 3213-4931 e mencione o código "2013". Receba **40% de desconto** na ativação e mensalidades mais que especiais!

### Receba também:

- Treinamento grátis para seus funcionários na aquisição dos sistemas\*\*
- Vídeos para treinamento na internet.

\*Prêmio Assespro-RJ Melhores Empresas 2012. \*\*Os treinamentos acontecem nas sedes da Nasajon.

nômico (DRE) no setor público proporciona importante apuração: o custo de oportunidade. Para tanto, a contabilidade de custos deverá ser feita e evidenciar quanto custa a manutenção de cada centro de custo, subsidiando o gestor na tomada de decisões. A DRE permite demonstrar o que é mais vantajoso para a Administração. Por exemplo, prover vigilância patrimonial com funcionários efetivos ou contratar empresa de vigilância. Manter uma frota de veículos própria ou alugar veículos. Contratar motoristas para o quadro permanente de pessoal ou alugar veículos com motoristas terceirizados. Produzir alimento ou contratar empresa produtora de refeições, entre inúmeras outras possibilidades.

Um conceito importante é o Superávit Econômico, assim definido pela STN (2011, p. 49): “situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade”. O grande desafio para validar a DRE será demonstrar o aspecto subjetivo do Resultado Econômico, que é a qualidade dos insumos e do serviço público prestado, seja ele executado de forma direta ou indireta. Para tanto, a Receita Econômica representa o custo da execução direta em confronto com os custos da terceirização. A diferença positiva entre ambos indica o custo de oportunidade em que se pode optar pela terceirização.

As Notas Explicativas têm a finalidade de desdobrar os grupos de contas em contas analíticas, mas podem também evidenciar as políticas contábeis adotadas. Como exemplo, uma nota explicativa pode ter a finalidade de evidenciar que o empenho da despesa foi feito até 31 de dezembro daquele ano, respeitando o Princípio da Anualidade do Orçamento, muito embora o contrato assinado em abril tenha vigor para um ano.

As Notas Explicativas classificadas como Evidenciação de Estimativas permitem destacar para o usuário da Demonstração Contábil os critérios para chegar, por exemplo, ao Valor da Reserva de Contingência, uma dotação que serve de fonte de recursos orçamentários para situações contingentes e que, mesmo não sendo provisões, são riscos de perda provável e que podem se transformar em precatórios. Enfim, as Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis contêm informações esclarecedoras até mesmo ao usuário leigo que não compreende a estrutura de um determinado Balanço, porque o seu objetivo é dar transparência e significado aos dados apresentados nas demonstrações.

O Balancete Contábil é a principal demonstração utilizada pelos contabilistas públicos como forma de verificar se os lançamentos contábeis estão coerentes. Isso porque, segundo o princípio das partidas dobradas, para cada lançamento de débito, existe um lançamento de crédito de igual valor. Logo, se existe algum lançamento equivocados, o total de débitos não será igual ao total de créditos, exigindo que a diferença seja localizada e eliminada para a garantia da fidedignidade das demonstrações contábeis.

Observa-se no Balancete Contábil no padrão internacional um salto de qualidade de informações de nível gerencial. Tal Balancete Contábil apresenta dados e informações de tudo o que ocorre no órgão público, alocados em oito classes, quais sejam:

- as classes um e dois representam as contas patrimoniais;
- a classe três representa as despesas;
- a classe quatro representa as receitas;
- na classe cinco é evidenciado o Orçamento;
- a classe seis controla a execução do orçamento, demonstrando o confronto entre receita prevista e receita realizada; a despesa prevista mais créditos adicionais menos anulações e o saldo do orçamento. Nesta classe, é também controlada a despesa em suas três fases (empenho, liquidação e pagamento), mostrando uma nova fase da despesa, que é a fase ‘em liquidação’. Certamente, trata-se de um fornecimento de grande vulto que demoraria muito tempo para atestar a exatidão da entrega, tempo este que envolveria a passagem de um mês para outro;
- a classe sete controla as perspectivas de direitos e obrigações. Interessante observar que a assinatura de um convênio, seja ele para receber ou para conceder, é controlada no Balancete Contábil sem necessariamente aguardar a realização da receita e despesa. A expectativa de ocorrer é também contabilizada. Além disso, a assinatura de um convênio a conceder já compromete as disponibilidades de caixa, como forma de garantir o pagamento da obrigação;
- a classe oito é voltada para o controle de convênios, tanto os direitos quanto as obrigações: na fase em que deve ser concedido o recurso (a liberar); na fase em que o conveniado deve executar o convênio e prestar contas (a comprovar); na fase em que o concedente analisa a prestação de contas (a aprovar); na fase concluída do convênio (aprovados). Com este modelo de Balancete Contábil, observa-se que, de fato, a STN tende a resgatar a Contabilidade como um eficaz, eficiente e fidedigno instrumento de apoio à tomada de decisões do gestor. Com este modelo, o gestor tem informações precisas para tomar decisões sobre financiamentos, convênios e despesas de custeio que, atrelados à DFC, garantiriam maior segurança da gestão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi o de explorar as perspectivas para o gestor público em relação às novas demonstrações contábeis à luz da convergência ao padrão internacional que, enfim, subsidiarão a sua tomada de decisões.

A pesquisa partiu do pressuposto de que a convergência das demonstrações contábeis do setor público ao padrão internacional seria útil à tomada de decisões por parte do gestor público municipal, sobrepujando o atual formalismo ou mero cumprimento de exigência legal das demonstrações anteriores à convergência.

Respondendo, portanto, à questão norteadora da pesquisa, as perspectivas em relação às novas demonstrações contábeis à luz da convergência ao padrão internacional tendem a ser as melhores possíveis para o gestor público de uma prefeitura, conforme analisado para o município de João Monlevade. O gestor público terá vários instrumentos financeiros devidamente segregados por fonte de recursos que subsidiarão uma segura tomada de decisões de cunho orçamentário, financeiro e patrimonial, concretizando as políticas públicas idealizadas, definidas e mensuradas no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamen-

tárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). Contudo, a pesquisa também identificou pontos falhos nas novas demonstrações contábeis que impediriam a visão completa que cada demonstração pretende alcançar. Entretanto, por ser uma abordagem exploratória, as normas certamente sofrerão adequações para melhor clareza, utilidade e melhor atendimento aos propósitos de auxiliar o gestor público. Destaca-se o Balancete Contábil, que, corretamente alimentado, será um instrumento de relevo, servindo, inclusive, como peça fundamental para a propaganda institucional. Tal balancete pode ser caracterizado como um mapa da gestão de forma consolidada, ao passo que, antes da convergência, o gestor contava apenas com fragmentos de informação e, ainda assim, por meio de levantamentos demorados e não confiáveis.

Dessa forma, confirma-se o pressuposto da pesquisa de que a convergência das demonstrações contábeis do setor público ao padrão internacional tende a ser muito útil à gestão pública, por fornecer importantes elementos para respaldar a tomada de decisões por parte do Chefe do Poder Executivo Municipal, sobrepujando o atual formalismo e mero cumprimento da legalidade das demonstrações antes da convergência. Além do mais, as normas internacionais tendem a possibilitar maior transparência das contas públicas, permitindo que o legislativo municipal, bem como outros segmentos da sociedade, tenha mais facilidade para acompanhar, monitorar e fiscalizar a aplicação de recursos públicos, corrigindo as tendências, caso necessário. Nesse contexto, há de se destacar que as informações que resultarão da convergência necessariamente serão produzidas pelo processamento automático de dados, por meio dos lançamentos por partidas dobradas previamente parametrizadas, o que garante a confiabilidade dos dados. Os gestores públicos que não acatarem essas novas mudanças contábeis estarão ferindo alguns princípios da Administração Pública citados no capítulo 2, tópico 2.1.

Como limitações da pesquisa, mas também importante recomendação derivada dos levantamentos e análises deste trabalho, destaca-se a falta de informação contábil do município de João Monlevade (MG), que, provavelmente, ocorre em grande número de municípios brasileiros, para alimentar alguns campos das demonstrações contábeis do padrão internacional, pelo fato de algumas informações serem de natureza inovadora e assim não existirem no padrão antes da convergência. Essas fragilidades, nas contas municipais, serão objeto de conversas da autora com as autoridades locais para que sejam superadas, de tal forma que o município, objeto da pesquisa, possa convergir e implementar as normas internacionais sem maiores sobressaltos.

Em âmbito nacional, deveria ser feito esforço pela STN e associações representativas de municípios para divulgar informações e incentivar o treinamento de contadores e executivos financeiros, preparando-os para enfrentar o desafio de realizar a necessária convergência contábil da gestão municipal. Constata-se programas de treinamento do MF/STN em parceria com os Conselhos Regionais de Contabilidade para a formação de multiplicadores do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), já no padrão internacional.

Sugere-se, para futuras pesquisas, o aprofundamento de tais análises com base em aplicações práticas para municípios brasileiros de distintos portes e regiões, pois certamente novas informações, dúvidas e dificuldades emergirão das análises e irão contribuir para o sucesso do empreendimento e avanço da gestão pública.



**Graziela de Fátima Pereira**

Administradora. Mestre em Administração.



**Luiz Flávio Porfírio Teddo**

Contador. Mestre em Administração.

O ano de 2013 será, sem dúvida, um dos mais importantes para a Contabilidade brasileira. Lideranças e órgãos ligados à profissão estão se unindo para que toda a sociedade saiba e reconheça o verdadeiro papel do profissional da contabilidade.



## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis: Estrutura, Análise e Interpretação**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 23 de março de 1964.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público** – Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Portaria STN nº. 406, de 20/06/2011. 4. ed. Brasília: STN, 2011.

CAVALCANTI, Bianor Scelza. **O Gerente Equalizador: Estratégias de gestão no setor público**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: Um guia para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução

nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 25 nov. 2008.

HOJI, Mazakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

# MaxTrade®

Software para Comércio Exterior

- Integração fiscal e contábil
- SPED fiscal
- SPED PIS/COFINS
- Importação e Exportação
- Mercado Interno
- PRODEPE, PRODEAUTO e Estímulo a Atividade Portuária.
- Contrato de Câmbio
- Controle de Processos
- NF-e Nacional
- Business Intelligence
- Siscomex
- Sintegra
- Financeiro
- Estoque
- PCP



Agende uma demonstração sem compromisso.

[www.elitesistemas.com.br](http://www.elitesistemas.com.br)

27 3229-1895