

MANUAL DE
PROCEDIMENTOS
CONTÁBEIS DO
SISTEMA
CFBio/CRBio's

MEMBROS DA COMISSÃO DO GRUPO DE TRABALHO

O Grupo de Trabalho Contábil foi criado por meio da Portaria nº 302 de 14 de setembro de 2020, com o objetivo de apresentar proposta de padronização de procedimentos contábeis para o Sistema CFBio/CRBio's.

Bióloga ALCIONE RIBEIRO DE AZEVEDO Conselheira Tesoureira do CFBio
Contador MANOEL DE OLIVEIRA QUEIROZ JÚNIOR Assessor Contábil do CFBio
Contadora CÁTIA CRISTINA SOARES COSTA Contadora do CRBio-01
Contador BILSON COUTO DA COSTA Assessor Contábil CRBio-02
Contadora LAISA ROSA MENDES Assessora Contábil CRBio-03
Contador REINALDO FLORÊNCIO MOREIRA Assessora Contábil CRBio-04
Contador MÁRCIO HENRIQUE BARBOSA MACIEL DE SOUSA Assessor Contábil CRBio-05
Contadora LICYANNE DA ROCHA ALCÂNTARA Assessora Contábil CRBio-06
Contadora WANDERLI DE OLIVEIRA VEIGA Assessora Contábil CRBio-07
Contador ROBERVAL NÓBREGA EVANGELISTA Assessor Contábil CRBio-08

SUMÁRIO

PARTE GERAL	8
1. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	10
1.1. SISTEMA CFBio/CRBio's.....	10
2. LEGISLAÇÃO E CONTABILIDADE	11
2.1. LEGISLAÇÃO.....	11
2.2. CONTABILIDADE	12
3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS E PATRIMONIAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	13
3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO	15
3.2. ASPECTO PATRIMONIAL	15
4. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS	15
4.1. INTRODUÇÃO.....	15
4.1.1. RELEVÂNCIA	16
4.1.2. REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA	16
4.1.3. COMPREENSIBILIDADE	16
4.1.4. TEMPESTIVIDADE	17
4.1.5. COMPARABILIDADE	17
4.1.6. VERIFICABILIDADE	17
4.2. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRA- CONTÁBEIS.....	18
4.2.1 MATERIALIDADE	18
4.2.2 CUSTO-BENEFÍCIO	18
4.2.3 EQUILÍBRIO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS.....	18
5. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	19
5.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO	20
5.2. INFORMAÇÃO PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO	20
5.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO	22
5.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO	22
PARTE I.....	24
1. INTRODUÇÃO	25
2. ORÇAMENTO	26
2.1. ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO E PLANO DO TRABALHO	26
2.1.1. FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA	27

2.1.2.	ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA	27
2.1.3.	ELABORAÇÃO DO PLANO DE TRABALHO	28
2.1.4.	REFORMULAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	28
2.1.5.	TRANSPOSIÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	29
2.1.6.	CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	29
2.1.7.	ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO	29
3.	RECEITA ORÇAMENTÁRIA.....	30
3.1.	CONCEITO.....	30
3.2.	CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	32
3.2.1.	CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA	32
3.2.2.	ORIGEM E ESPÉCIES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA	34
3.2.3.	REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA.....	38
3.2.4.	RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL.....	39
3.2.5.	ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	40
3.2.5.1.	PREVISÃO.....	41
3.2.5.2.	LANÇAMENTO	41
3.2.5.3.	ARRECADAÇÃO	42
3.2.5.4.	RECOLHIMENTO	42
3.2.5.5.	CRONOLOGIA DAS ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	42
3.2.6.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA	43
3.2.6.1.	DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	43
3.2.7.	RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR BAIXA DE DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	43
4.	DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	44
4.1.	CONCEITO.....	44
4.2.	CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS.....	45
4.3.	ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	46
4.3.1.	PLANEJAMENTO	46
4.3.2.	EXECUÇÃO	47
4.3.3.	EMPENHO	47
4.3.4.	LIQUIDAÇÃO	48
4.3.5.	LIQUIDAÇÃO	48
4.4.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTE A DESPESA ORÇAMENTÁRIA	49
4.5.	DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	54

4.5.1.	MATERIAL PERMANENTE X MATERIAL DE CONSUMO	54
4.5.2.	SERVIÇOS DE TERCEIROS X EQUIPAMENTOS/BENS PERMANENTES/MATERIAL DE CONSUMO	58
4.5.3.	OBRAS E INSTALAÇÕES X SERVIÇOS DE TERCEIROS	58
4.6.	RESTOS A PAGAR	59
4.6.1.	INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR.....	59
4.6.2.	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS.....	61
4.6.3.	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	62
4.6.4.	ESTÁGIOS DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR.....	62
4.6.4.1.	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR.....	63
4.6.4.2.	INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	63
4.6.4.3.	LIQUIDAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO.....	63
4.6.4.4.	PAGAMENTO DO RESTOS A PAGAR.....	63
4.6.5.	ENCERRAMENTO, TRANSFERÊNCIA E ABERTURA DOS SALDOS DE RESTOS A PAGAR	63
4.6.6.	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	64
4.6.7.	SUPRIMENTO DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)	65
PARTE II.....		68
Procedimentos Contábeis Patrimoniais.....		68
1.	INTRODUÇÃO	69
2.	ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	69
2.1.	RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL (VISÃO PATRIMONIAL) E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA (VISÃO ORÇAMENTÁRIA)	75
2.1.1.	PASSIVO EXIGÍVEL X EMPENHO	75
2.2.	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA)	76
2.3.	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA E DIMINUTIVA	78
2.3.1.	DEFINIÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA E DIMINUTIVA.....	78
2.3.2.	RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS.....	78
2.4.	RESULTADO PATRIMONIAL	80
3.	MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS.....	80
3.1.	DEFINIÇÕES.....	80
3.2.	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO	82
3.2.1.	DISPONIBILIDADE	84
3.2.2.	CRÉDITOS E OBRIGAÇÕES	84
3.2.3.	ESTOQUES	84

3.2.4.	IMOBILIZADO	85
3.2.5.	INTANGÍVEL	87
4.	ESTOQUES	87
4.2.	DEFINIÇÕES.....	88
4.3.	MENSURAÇÃO	90
4.3.1.	BASES DE MENSURAÇÃO.....	90
4.3.2.	CUSTOS DOS ESTOQUES	90
4.3.3.	AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES.....	92
4.3.4.	RECONHECIMENTO NO RESULTADO	92
4.4.	EVIDENCIAÇÃO.....	93
5.	ATIVO IMOBILIZADO	93
5.1.	DEFINIÇÕES.....	94
5.2.	RECONHECIMENTO.....	99
5.2.1.	PRINCÍPIO GERAL DO RECONHECIMENTO	99
5.2.2.	CRITÉRIOS DO VALOR CONJUNTO.....	100
5.2.3.	ATIVOS IMOBILIZADOS OBTIDOS A TÍTULO GRATUITO	100
5.2.4.	CUSTOS SUBSEQUENTES	100
5.2.5.	TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS	101
5.3.	MENSURAÇÃO	101
5.3.1.	MENSURAÇÃO INICIAL DO CUSTO	103
5.3.2.	MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO	104
5.3.3.	VALOR MÍNIMO.....	105
5.4.	MENSURAÇÃO	105
5.5.	BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM IEM DO ATIVO IMOBILIZADO	
	105	
5.6.	EVIDENCIAÇÃO.....	107
6.	ATIVO INTANGÍVEL	109
6.1.	DEFINIÇÕES.....	110
6.2.	PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL	110
6.3.	RECONHECIMENTO.....	111
6.3.1.	AQUISIÇÃO SEPARADA	112
6.3.2.	GERAÇÃO INTERNA	113
6.3.2.1.	FASE DE PESQUISA	113
6.3.2.2.	FASE DE DESENVOLVIMENTO	114
6.3.2.3.	CUSTO DE UM ATIVO INTANGÍVEL GERADO INTERNAMENTE.....	115
6.3.3.	AQUISIÇÃO POR MEIO DE TRANSAÇÕES SEM	
	CONTRAPRESTAÇÕES	117

6.4.	MENSURAÇÃO	117
6.5.	BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL 117	
6.6.	EVIDENCIAÇÃO.....	118
7.	REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.....	118
7.1.	REAVALIAÇÃO	119
7.1.1.	REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO	119
7.1.2.	REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO	121
7.1.3.	REGISTRO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS.....	122
7.2.	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	123
7.2.1.	CLASSIFICAÇÃO.....	124
7.2.2.	IDENTIFICAÇÃO DE PERDA POR IRRECUPERABILIDADE.....	124
7.2.3.	MENSURAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO.....	126
7.2.4.	RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE.....	126
7.2.5.	REVERSÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE.....	127
7.2.6.	EVIDENCIAÇÃO	129
7.3.	DEPRECIAÇÃO.....	130
7.3.1.	VALOR DEPRECIÁVEL E PERÍODO DE DEPRECIAÇÃO.....	133
7.3.2.	MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO	134
7.3.3.	ASPECTOS PRÁTICOS DA DEPRECIAÇÃO.....	136
7.4.	AMORTIZAÇÃO	138
7.4.1.	DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL	138
7.4.2.	AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL (COM VIDA ÚTIL DEFINIDA).....	140
7.4.3.	MÉTODOS DE AMORTIZAÇÃO.....	140
7.4.4.	DETERMINAÇÃO DO VALOR RESIDUAL.....	141
7.4.5.	REVISÃO DO PERÍODO E DO MÉTODO	141
7.4.6.	ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA	141
7.4.7.	REVISÃO DA VIDA ÚTIL.....	142
7.5.	CONTABILIZAÇÕES DA REAVALIAÇÃO DE BENS E RECUPERAÇÃO DE BENS	142
8.	RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO	143
8.1.	DEFINIÇÕES.....	143
8.2.	REGISTRO DAS TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES	144
8.3.	RECONHECIMENTO.....	145
8.3.1.	VPA E CUSTOS ENVOLVIDOS EM TRANSAÇÕES SEM	

CONTRAPRESTAÇÕES	145
8.3.2. ATIVOS ORIUNDOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES	146
8.3.3. PASSIVOS ORIUNDOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES	146
8.4. TRIBUTOS.....	149
8.5. RECEBIMENTOS ANTECIPADOS.....	150
8.6. TRANSFERÊNCIAS	152
8.6.1. TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS.....	152
8.6.2. DOAÇÕES	153
8.6.3. MULTAS.....	154
8.7. EVIDENCIAÇÃO.....	154
8.8. CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.....	155
9. PROVISÕES.....	157
9.1. DEFINIÇÕES.....	157
9.2. PROVISÕES	157
9.2.1. RECONHECIMENTO	159
9.2.2. MENSURAÇÃO	160
9.3. APROPRIAÇÕES	163
9.3.1. APROPRIAÇÃO DO 13º SALÁRIO	164
9.3.2. APROPRIAÇÃO DAS FÉRIAS	164
10. REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	165
10.1. INTRODUÇÃO	165
10.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA).....	165
10.2.1. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ENCERRADOS PARA OS QUAIS O ORÇAMENTO RESPECTIVO CONSIGNAVA CRÉDITO PRÓRIO, COM SALDO SUFICIENTE PARA ATENDÊ-LAS, QUE NÃO SE TENHAM PROCESSADO NA ÉPOCA PRÓPRIA	166
10.2.2. COMPROMISSOS RECONHECIDOS APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO	167
10.2.3. RESTOS A PAGAR COM PRESCRIÇÃO INTERROMPIDA	168
PARTE III.....	169
Procedimentos Contábeis Específicos.....	169
1. DÍVIDA ATIVA	170
1.1. INTRODUÇÃO.....	170
1.2. CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	171

1.2.1.	INSCRIÇÃO	171
1.2.2.	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS E OUTROS ENCARGOS	172
1.2.3.	BAIXA	172
1.2.4.	AJUSTE PARA PERDAS DA DÍVIDA ATIVA	173
1.2.5.	PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	173
2.	PESSOAL E ENCARGOS	175
2.1.	FOLHA DE PAGAMENTO	175
2.2.	ENCARGOS	175
2.3.	APROPRIAÇÃO POR COMPETÊNCIA	175
2.3.1.	APROPRIAÇÃO DE FÉRIAS	176
2.3.2.	APROPRIAÇÃO DE 13º SALÁRIO	176
	PARTE IV	178
	Procedimentos para Prestação de Contas e Balancetes Mensais	178
1.	INTRODUÇÃO	179
1.1.	PRESTAÇÕES DE CONTAS TRIMESTRAIS	179
1.2.	PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS	179
1.2.1.	ROL DOS RESPONSÁVEIS	179
1.2.2.	OUTRAS ORIENTAÇÕES	180

SISTEMA CFBio/CRBios

PARTE GERAL

Aplicado aos Conselhos Federal e Regionais de Biologia

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que utiliza, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte aos dirigentes.

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

Vale ressaltar que o art. 101 da Lei nº 4.320/1964 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – Parte V, regula que “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração do Fluxo de Caixa e Notas Explicativas, além de outros quadros demonstrativos.”

Assim, as demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade e demonstram os resultados gerais do exercício.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, observamos os dispositivos legais que regulam o assunto, tais como as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), como também a Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

Ressaltamos que as explicações conceituais apresentadas neste guia de instruções são pautadas no Manual de contabilidade aplicada ao Setor Público - exercício 2019, 8ª edição, da Secretaria do Tesouro Nacional – MCASP, sendo as mesmas citadas *ipsis litteris*.

Com o objetivo de auxiliar os Assessores Contábeis do sistema CFBio/CRBios, foram descritos os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definir a estrutura e as instruções de alguns lançamentos contábeis, sem contudo esgotar todas as possibilidades de lançamentos, bem como, consideramos a possibilidade de constantes avaliações e atualizações, vez que a Administração Pública é dinâmica e a contabilidade deve acompanhar essas mudanças para servir como suporte aos gestores públicos.

Dada a complexidade e diversidade das atividades vivenciadas no âmbito contábil do setor público, a primeira versão desse manual não tem a pretensão de contemplar e dirimir todas as possíveis ocorrências contábeis, nem tão pouco findar a discussão dos casos citados. Ademais, sugerimos o uso do MCASP como fonte de pesquisa e orientação para os casos não contemplados nesse manual.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1. SISTEMA CFBio/CRBio's

Criado pela Lei 6.684 de 03 de setembro de 1979, o Sistema CFBio/CRBios tem por objetivo principal a fiscalização do exercício da profissão de Biólogos, orientando, fiscalizando e disciplinando as atividades inerentes a essas profissões além de promover atividades de educação continuada. Deste modo, valoriza os profissionais e age em defesa da sociedade em assuntos pertinentes a Biologia. Primando sempre pela ética e buscando o aperfeiçoamento contínuo, os Conselhos de Biologia atuam também como órgãos de assessoramento aos Governos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios no âmbito das profissões de Biologia.

2. LEGISLAÇÃO E CONTABILIDADE

2.1. LEGISLAÇÃO

A Contabilidade Pública está fundamentada na Lei n.º 4.320/64, que estabelece em seus artigos 83 a 89 procedimentos relevantes a serem observados, que para maior esclarecimento transcrevemos abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

Além da Lei 4.320, a contabilidade pública também está alicerçada nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC através das Resoluções abaixo:

- a) NBC TSP EC - NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público;
- b) NBC TSP 01 - Receita de Transação sem Contraprestação;
- c) NBC TSP 02 - Receita de Transação com Contraprestação;
- d) NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- e) NBC TSP 04 - Estoques;
- f) NBC TSP 05 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente;
- g) Propriedade para Investimento- NBC TSP 06 - Propriedade para Investimento;
- h) NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado;
- i) NBC TSP 08 - Ativo Intangível;
- j) NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa;
- k) NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa;

- l) NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis;
- m) NBC TSP 14 - Custos de Empréstimos;
- n) NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados;
- o) NBC TSP 34 - Custos no Setor Público

2.2. CONTABILIDADE

Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, registrando e analisando os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do patrimônio, a fim de assegurar seu controle e fornecer a seus administradores as informações necessárias à ação administrativa, bem como as informações sobre o estado patrimonial e o resultado das atividades desenvolvidas pela entidade para alcançar os seus fins. Conforme ordenamento jurídico brasileiro, a contabilidade se divide em Pública e Empresarial.

Em virtude dos órgãos integrantes do Sistema CFBio/CRBios serem dotados de personalidade jurídica de direito público, são obrigados a seguirem a contabilidade pública, e assim sendo surgiu a ideia da elaboração do presente manual na Contabilidade Pública.

Contabilidade Pública é um ramo da ciência contábil que tem como objetivo captar, registrar e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades que compõem a Administração Direta e Indireta dos entes públicos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Considerando que a Contabilidade Pública tem como foco o patrimônio dos entes públicos e exige destes a elaboração de relatórios gerenciais, que permitam aos gestores demonstrarem tanto à sociedade, como aos órgãos fiscalizadores a transparência com os gastos públicos.

O regime contábil para a escrituração e reconhecimento das receitas e das despesas será o **REGIME DE COMPETÊNCIA**. O regime de Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

De acordo com as Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público, as principais Demonstrações Contábeis são:

- a) **Balço Orçamentário:** demonstra o orçamento inicial e suas alterações, confrontando-os com a execução da receita e da despesa;
- b) **Balço Financeiro:** demonstra a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos, em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte;
- c) **Demonstração das Variações Patrimoniais:** evidencia as alterações verificadas no patrimônio, classificadas em quantitativas, decorrentes de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, e as qualitativas, decorrentes de transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, e indicará o resultado patrimonial do exercício;
- d) **Balço Patrimonial:** compreende o ativo circulante e não-circulante; o passivo circulante e não-circulante; o patrimônio líquido e as contas do subsistema de compensação;
- e) **Demonstração do Fluxo de Caixa:** compreende informações acerca da geração de caixa e equivalentes de caixa da entidade por intermédio das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, demonstrando a geração de caixa líquido no período, ou exercício financeiro. (NBC TSP 12)
- f) **Notas Explicativas:** As demonstrações contábeis deverão estar acompanhadas de Notas Explicativas, com informações de caráter relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. Incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, bem como eventos subsequentes ao encerramento do período a que se refere.

3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS E PATRIMONIAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O objetivo principal do Conselho de Biologia é prestar serviços aos Biólogos, como também, as pessoas jurídicas relacionadas a essa atividade profissional, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de fiscalização, regulamentação e promoção da Ciência Biológica.

Conseqüentemente, o desempenho dos Conselhos de Biologia pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do programa de trabalho e dos fluxos de caixa.

Os Conselhos de Biologia, como entidades do setor público da Administração Indireta possuem características que as diferem das demais entidades, dentre as quais destacam-se:

- a) **A importância do orçamento público.** A Constituição brasileira exige a elaboração do orçamento anual, e a sua divulgação à sociedade. A sociedade fiscaliza a gestão dos Conselhos diretamente, respaldada pela transparência de suas ações, ou indiretamente, por meio de representantes. O orçamento demonstra a arrecadação e destinação das contribuições profissionais e outros recursos financeiros utilizados nas atividades desenvolvidas pelos Conselhos, além de demonstrar a conformidade com a legislação relativa às finanças públicas.
- b) **Natureza dos programas e continuidade do setor público.** Pode existir programas de curto e longo prazo, cuja capacidade para executá-los depende das contribuições e outros recursos a serem arrecadados no futuro. Ademais, os Conselhos exercem sua função pública de forma contínua, mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida. Conseqüentemente, as demonstrações contábeis devem evidenciar além da situação patrimonial e financeira, os resultados da execução de seus programas de trabalho, sejam eles temporários ou contínuos.
- c) **Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público.** No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, porexemplo, os

ativos de infraestrutura.

- d) **Papel regulador das entidades do setor público.** A principal razão da regulação é assegurar o interesse público de acordo com objetivos definidos nas políticas públicas ou quando existem falhas de mercados para determinados serviços. Essas atividades regulatórias são conduzidas de acordo com o estabelecido na legislação.

Nesse contexto, é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), orçamentário e patrimonial, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis.

3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO

Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.

3.2. ASPECTO PATRIMONIAL

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.

4. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

4.1. INTRODUÇÃO

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

As características qualitativas são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. São elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

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

Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.

4.1.1. RELEVÂNCIA

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

4.1.2. REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA

Para ser útil como informação contábil, o registro deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos que se pretenda representar. Tal disposição é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.

4.1.3. COMPREENSIBILIDADE

A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações contábeis devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta.

4.1.4. TEMPESTIVIDADE

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

4.1.5. COMPARABILIDADE

Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação. A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

4.1.6. VERIFICABILIDADE

A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. Essa característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

4.2. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

4.2.1 MATERIALIDADE

A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis elaboradas para aquele exercício.

4.2.2 CUSTO-BENEFÍCIO

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

4.2.3 EQUILÍBRIO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

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

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

5. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A evidenciação das informações busca assegurar aos usuários acesso a situação econômica e financeira das entidades que compõem o sistema CFBio/CRBios, primando pela objetividade e simplicidade do seu conteúdo.

5.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO

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

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

As demonstrações contábeis também podem fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:

- a) Receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
- b) Os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.

Assim, as decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar, resumir e evitar a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão por parte dos usuários.

5.2. INFORMAÇÃO PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO

A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nas demonstrações contábeis.

A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave, enquanto a informação selecionada para evidencição torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam a compreensão por parte dos usuários.

Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, em um nível conciso e compreensível. Sempre que possível, deve-se buscar o equilíbrio entre a padronização da informação exposta (o que facilita a compreensibilidade) e a informação que é elaborada para aspectos específicos à entidade, como a natureza e as operações realizadas por esta.

A informação evidenciada inclui a base para a informação exposta (por exemplo, políticas contábeis e metodologias aplicáveis) e detalhamentos em quadros anexos e notas explicativas.

A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

- a) Os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);
- b) A fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);
- c) Os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);
- d) Os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade (por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições); e
- e) A informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Contudo, a repetição precisa ser evitada. Por exemplo, o montante exposto nos quadros das

demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto.

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

5.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas.

A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação. A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade. Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada nos quadros da demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas.

Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens podem ser realçados com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade.

5.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

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

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

A informação evidenciada está conectada por meio da utilização de cabeçalhos consistentes, ordem de apresentação e/ou outros métodos apropriados à relação e ao tipo de informação.

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

SISTEMA CFBio/CRBios

PARTE I

Procedimentos Contábeis Orçamentário

Aplicado aos Conselhos Federal e Regionais de Biologia

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), visa dar continuidade ao processo que busca reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade. Também tem como objetivo a harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pelos Conselho Federal e Regionais, no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidenciação das suas contas pública buscando a uniformização entre os Regionais, respeitando suas particularidades.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos, este Manual procura descrever rotinas contábeis e servir como instrumento orientador para os procedimentos relacionados às receitas e às despesas orçamentárias. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas a toda a sociedade, de modo a possibilitar o exercício da fiscalização da arrecadação das receitas e da execução das despesas, bem como o efetivo controle social sobre as contas dos Conselhos de Biologia.

É importante destacar que o Manual não reduz a força normativa das regras orçamentárias fixadas pela Lei nº 4.320/1964, pelas Normas Brasileiras aplicadas ao Setor Pública, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e o Manual Aplicado ao Setor Público, publicado pela Secretária do Tesouro Nacional, que continuam sendo a base normativa para a elaboração e execução dos orçamentos.

A receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que os Conselhos se apropriam dos Biólogos e pessoas jurídicas com atividades relacionadas a Biologia, por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos mesmo por meio da geração de serviços.

É relevante destacar que a relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade em autorizar a despesa, entendendo a receita orçamentária como o mecanismo de financiamento dos Conselhos, sendo considerada também a decorrente de operações de crédito. Além disso, de acordo com o art. 9º da LRF, a arrecadação é instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.

O conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de suma importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários. Dessa forma, esta parte subsidia a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos segmentos da biologia, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas de cada Conselho.

2. ORÇAMENTO

Orçamento é um conjunto de valores oriundos de programas, projetos e atividades, cujos procedimentos, para a sua elaboração, requerem vários cálculos, permitindo que funcione como instrumento de programação das ações dos gestores a partir de um processo de planejamento.

2.1. ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO E PLANO DO TRABALHO

Anualmente, o Sistema CFBio/CRBios estabelece prazos para a elaboração da proposta orçamentária a ser cumprida no exercício financeiro seguinte, estimando as suas receitas e fixando as despesas, bem como o plano de trabalho e sua aplicação, partindo dos dados extraídos dos demonstrativos contábeis e das políticas da administração da entidade.

O orçamento deve ser elaborado de forma simples e acessível, e suas rubricas devem expressar com clareza a prioridade da entidade, facilitando a compreensão por parte dos usuários da informação, oferecendo transparência, economicidade e legalidade às ações da gestão.

Os Conselhos Regionais devem estimar suas receitas em conformidade com o valor da anuidade, das multas, dos juros, da dívida ativa, das taxas e emolumentos cuja cobrança e execução constituem suas atribuições. As despesas devem ser fixadas de acordo com o planejamento para a sua aplicação, observando a estimativa da receita para que haja o equilíbrio.

2.1.1. FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

A proposta orçamentária é composta pelo orçamento e pelo plano de trabalho, que consiste em um planejamento anual, elaborado pela gestão, para cumprimento de metas estabelecidas para execução no exercício seguinte.

O orçamento deve ser encaminhado pelos CRBios ao CFBio, obedecendo os critérios definidos em norma específica.

2.1.2. ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

RECEITAS

- a) A média de crescimento das receitas nos três últimos exercícios;
- b) A expectativa de novos registros, estimada por meio da média da variação dos três últimos exercícios;
- c) A evolução das baixas e/ou das transferências de registros, verificadas através da medição da variação dos três últimos exercícios;
- d) O aumento das anuidades e emolumentos;
- e) A expectativa de recuperação dos créditos (dívida ativa).

DESPESAS

A Despesa deve ser fixada de acordo com sua relevância e grau de prioridade, podendo dividida em duas classes:

- a) Despesas Obrigatórias: definidas pelo caráter continuado que fixem para a entidade, obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. Como exemplos, podem ser citadas:
 - i. Despesas de pessoal e encargos sociais;
 - ii. Despesas com atividades de registro e fiscalização;
 - iii. Despesas contratuais e mobiliárias;
 - iv. Despesas com sentenças judiciais transitadas em julgado.

- b) Despesas Discricionárias: definidas por não constituírem obrigações legais e cujo gestor tem uma maior margem de manobra para a decisão de aplicação. Como exemplo, podem ser citadas:
- i. Eventos;
 - ii. Despesas com investimentos.

Para projeção das despesas correntes, deve-se observar a média de sua realização nos últimos três exercícios, observando-se ainda as metas estabelecidas no plano de trabalho.

As despesas de capital deverão ser fixadas de acordo com os projetos definidos no plano de trabalho da entidade.

Outro ponto a ser considerado na fixação das despesas é se estão amparadas na estimativa da receita, evitando no futuro resultados deficitários ou insolvência.

2.1.3. ELABORAÇÃO DO PLANO DE TRABALHO

O plano de trabalho é o documento que deve refletir na íntegra o que será realizado e que direcionará todas as ações projetadas pela gestão. É constituído por programas, projetos, atividades, ações e metas a serem alcançados, com o objetivo de instituir um conjunto de ações específicas que necessitam ser desenvolvidas e realizadas, além de definir os meios para obtenção dos resultados pretendidos, devendo estar representado dentro do orçamento de forma compatível, de acordo com a sua aplicabilidade.

No momento da definição dos processos de trabalho a serem priorizados é importante delimitar a abrangência da ação a ser executada, verificando-se o impacto dessas ações no âmbito da administração do órgão.

2.1.4. REFORMULAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A reformulação orçamentária evidenciará as alterações ocorridas no orçamento inicial, de acordo com as necessidades levantadas pelos setores competentes para prover disponibilidade em contas que estejam com insuficiência de saldo.

A reformulação orçamentária deve ser encaminhada pelos CRBios ao CFBio, obedecendo os critérios definidos em norma específica.

2.1.5. TRANSPOSIÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Trata-se de realocações de recursos orçamentários de uma conta para outra, dentro da mesma categoria econômica, ou seja, só deve haver transposição orçamentária entre contas da receita ou despesa corrente ou entre contas da receita ou despesa de capital.

É vedada a transposição orçamentária entre contas de categorias econômicas diferentes, ou seja, contas de despesa de capital para despesa corrente, bem como a transposição para contas que não possuem dotação orçamentária inicial.

Fica autorizada a transposição de recursos orçamentários de contas de despesas correntes para despesas de capital que sejam destinadas para investimentos não previstos inicialmente no plano de trabalho.

2.1.6. CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

O orçamento deverá ser acompanhado periodicamente por meio sistema informatizado, que demonstre a previsão de gastos para o período futuro, para que se tenha um controle das contas que necessitam de reforço orçamentário, visando à solicitação e à aprovação dos processos de créditos adicionais em tempo hábil. Esse controle visa avaliar os atos de gestão para a tomada de decisões, utilizando-se de seus controles internos.

2.1.7. ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO

A primeira fase para implementação do Controle Orçamentário começa com a elaboração do orçamento e do plano de trabalho, ocasião em que as atividades de diagnóstico, programação, projeto/atividade e estimativa de custos devem ser planejadas de modo a satisfazer as necessidades do Conselho para o próximo exercício.

Somente após a homologação do Orçamento pelo CFBio é que os Conselhos Federal e Regionais estão aptos à execução de seu orçamento.

Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte, nem quando imputada em dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda os limites previamente fixados no Orçamento.

Quando houver redução ou cancelamento, no exercício financeiro, de compromisso que caracterizou o empenho, haverá anulação parcial ou total do empenho, revertendo a importância correspondente à respectiva dotação.

Segue nos próximos capítulos as definições e aplicações das Receitas e Despesas Orçamentárias.

3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.1. CONCEITO

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período. A matéria pertinente à receita vem disciplinada no art. 3º, conjugado com o art. 57, e no art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo [...]

3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, tôdas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

[...]

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, a receita pode ser “efetiva” ou “não-efetiva”:

- a) Receita Orçamentária Efetiva: aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes.
- b) Receita Orçamentária Não Efetiva: é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito.

Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Conselho denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias.

INGRESSOS ORÇAMENTÁRIOS

Ingressos extraorçamentários são recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Conselho é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização do Plenário do Conselho Federal, portanto, não integram a Proposta Orçamentária. Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

São exemplos de ingressos extraorçamentários: os depósitos em caução, as fianças, consignações e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Conselho em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades dos Biólogos, assim com as Pessoas Jurídicas relacionadas à atividade.

Essas receitas pertencem ao Conselho, transitam pelo patrimônio e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Proposta Orçamentária.

Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a Proposta Orçamentária registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar classificar-se como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

3.2. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A classificação da receita orçamentária é de utilização obrigatória para todos os Conselhos, não sendo facultado seu desdobramento. Nesse sentido, as receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios:

- a) Natureza;
- b) Fonte/Destinação de Recursos;
- c) Indicador de Resultado Primário.

3.2.1. CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

O § 1º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964 define que os itens da discriminação da receita, mencionados no art. 11 dessa lei, serão identificados por números de código decimal. Convencionou-se denominar este código de natureza de receita.

A codificação da classificação por natureza da receita é normatizada pelo Conselho Federal de Biologia.

Importante destacar que essa classificação é utilizada por todos os Conselhos e visa identificar a origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita.

Assim, a natureza de receita é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas dos Conselhos; por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias.

A estrutura da codificação cria possibilidade de associar, de forma imediata, a receita principal com aquelas dela originadas: Multas e Juros, Dívida Ativa, Multas e Juros da Dívida Ativa.

C	O	E	D
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramento para identificação da receita

3.2.1.1. CATEGORIA ECONÔMICA

RECEITAS CORRENTES

São arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos na Proposta Orçamentária, com vistas a satisfazer finalidades públicas. Classificam-se como correntes as receitas provenientes de tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas

Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (Outras Receitas Correntes).

RECEITAS DE CAPITAL

São arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras dos Conselhos e são instrumentos de financiamento da Proposta Orçamentária, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido. Receitas de Capital são as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e

da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

3.2.1.2. ORIGEM

A Origem é o detalhamento das Categorias Econômicas “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

3.2.1.3. ESPÉCIE

É o nível de classificação vinculado à Origem que permite qualificar com maior detalhe o fato gerador das receitas. Por exemplo, dentro da Origem Contribuições, identifica-se as espécies “Anuidades”

3.2.1.4. DESDOBRAMENTO PARA IDENTIFICAÇÃO DA RECEITA

Na nova estrutura de codificação foram reservados 3 dígitos para desdobramentos com o objetivo de identificar as particularidades de cada receita, caso seja necessário. Assim, esses dígitos podem ou não ser utilizados, observando-se a necessidade de especificação do recurso.

3.2.2. ORIGEM E ESPÉCIES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA

RECEITA CORRENTE

É uma das origens da Receita Corrente na classificação orçamentária por Categoria Econômica. Quanto à procedência, trata-se de receita derivada cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Conselho custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da lei, salvo exceções. O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O art. 4º do CTN preceitua que a natureza específica do tributo, ao contrário de outros tipos de receita, é determinada pelo fato gerador, sendo irrelevante para caracterizá-lo:

- I. a sua denominação; e
- II. a destinação legal do produto de sua arrecadação.

O art. 5º do CTN e os incisos I, II e III do art. 145 da CF/1988 tratam das espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Os Conselhos tem em seu arcabouço jurídico a competência de arrecadar taxas, não existindo a competência para arrecadar impostos e contribuições de melhoria.

As taxas cobradas pelos Conselhos, são, espécie de tributo na classificação orçamentária da receita, tendo, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia administrativa, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição – art. 77 do CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Nesse contexto, taxas são tributos vinculados porque o aspecto material do fato gerador é prestação estatal específica diretamente referida ao contribuinte, em forma de contraprestação de serviços. Porém, podem ser tributos de arrecadação não-vinculada, pois as receitas auferidas por meio das taxas não se encontram afetas a determinada despesa, salvo se a lei que instituiu o referido tributo assim determinou.

A taxa está sujeita ao princípio constitucional da reserva legal e, sob a ótica orçamentária, classificam-se em: Taxas de Serviço.

Os tipos de taxas são as seguintes:

- I. inscrição de Pessoa Física (principal e secundária);
- II. registro de Pessoa Jurídica;

- III. expedição de Cédula de Identidade Profissional;
- IV. substituição ou 2ª Via de Cédula;
- V. certificado de regularidade;
- VI. registro de Título de Especialista;
- VII. anotação de responsabilidade técnica;
- VIII. renovação de responsabilidade técnica.

CONTRIBUIÇÕES

Segundo a classificação orçamentária, Contribuições são Origem da Categoria Econômica Receitas Correntes.

O art. 149 da Magna Carta estabelece competir exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas, e o §1º do artigo em comento estabelece que estados, Distrito Federal e municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de regimes de previdência de caráter contributivo e solidário. A União no âmbito da sua atribuição delegou aos Conselhos de Fiscalização Profissional a competência para aplicação da legislação nacional relacionada ao exercício da profissão, com isso é de competência do Conselho Federal estipular os valores das Contribuições.

SERVIÇOS

São receitas correntes, cuja classificação orçamentária constitui origem específica, abrangendo as receitas decorrentes das atividades econômicas na prestação de serviços por parte do ente público.

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas de manutenção ou funcionamento relacionadas a uma finalidade pública específica, mas que não correspondam a uma contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou a transferência.

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

Constituem-se pelas receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como indenizações, restituições, ressarcimentos, multas administrativas, contratuais e judiciais, previstas em legislações específicas, entre outras.

RECEITA DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são recursos financeiros oriundos da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos obtidas junto a entidades públicas ou privadas. Ressalta-se que no âmbito dos Conselho de Fiscalização, a autorização para contratação de operação de crédito cabe ao Plenário do Conselho Federal.

ALIENAÇÃO DE BENS

Origem de recursos da Categoria Econômica “Receitas de Capital”, são ingressos financeiros com origem específica na classificação orçamentária da receita proveniente da alienação de bens móveis, imóveis ou intangíveis de propriedade do Conselho.

Nos termos do artigo 44 da LRF, é vedada a aplicação da receita de capital decorrente da alienação de bens e direitos que integrem o patrimônio público, para financiar despesas correntes, salvo as destinadas por lei aos regimes previdenciários geral e próprio dos servidores públicos.

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

São ingressos financeiros provenientes da amortização de financiamentos ou empréstimos concedidos pelo Conselho em títulos e contratos. Na classificação orçamentária da receita são receitas de capital, origem específica “amortização de empréstimos concedidos” e representam o retorno de recursos anteriormente emprestados pelo poder público.

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

Na ótica orçamentária, são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados para atender despesas em investimentos ou inversões financeiras¹, a fim de satisfazer finalidade pública específica; sem corresponder, entretanto, a contraprestação direta ao ente transferidor. Os recursos da transferência ficam vinculados à finalidade pública e não a pessoa.

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

São classificadas nessa origem as receitas de capital que não atendem às especificações anteriores.

3.2.3. REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O registro da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa Lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva. Considerando-se, a título de exemplo, a aprovação de um orçamento e a arrecadação de certa receita, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas seriam os seguintes:

- a) Registro da previsão da receita no momento da aprovação da Proposta Orçamentária:
- b) Registro da arrecadação da receita durante a execução do orçamento:

Débito na Conta	6.2.1.x.xx.xx.xxx	Receita a Realizar
Crédito na Conta	6.2.3.x.xx.xx.xxx	Receita Realizada

Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de:

- a) Superávit Financeiro – a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as

¹ “Investimentos” e “Inversões Financeiras” são classificações da Despesa de Capital.

operações de créditos neles vinculadas. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada. O superávit financeiro pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos suplementares e especiais;

- b) Cancelamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de restos a pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício.

3.2.4. RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;
- II. as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema “Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Título IX – Da Contabilidade

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício. Nesse sentido, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador. O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

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

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, o que representa o registro da variação patrimonial aumentativa por competência.

3.2.5. ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As etapas da receita orçamentária podem ser resumidas em: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

3.2.5.1. PREVISÃO

Compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Proposta Orçamentária, resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas.

A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na LRF. Sobre o assunto, vale citar o art. 12 da referida norma:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Nos Conselhos, como sugestão, a metodologia de projeção de receitas orçamentárias busca assimilar o comportamento da arrecadação de das receitas em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte.

A previsão de receitas é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar na Proposta Orçamentária.

3.2.5.2. LANÇAMENTO

O art. 53 da Lei nº 4.320/1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. Por sua vez, para o art. 142 do CTN, lançamento é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor do Conselho em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa.

3.2.5.3. ARRECADAÇÃO

Corresponde à entrega dos recursos devidos aos Conselhos pelos contribuintes ou devedores, por meio das instituições financeiras autorizadas.

Vale destacar que, segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas orçamentária.

3.2.5.4. RECOLHIMENTO

É a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Conselho, responsável pela administração e controle da arrecadação.

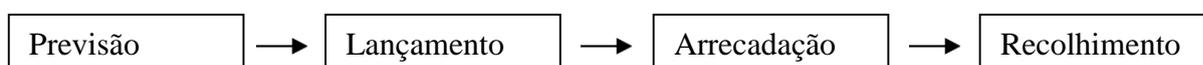
3.2.5.5. CRONOLOGIA DAS ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As etapas da receita orçamentária seguem a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos. Dessa forma, a ordem sistemática inicia-se com a previsão e termina com o recolhimento, conforme fluxograma apresentado abaixo.

No momento da classificação da receita, dependendo da sistematização dos processos dos estágios da arrecadação e do recolhimento, deverão ser compatibilizadas as arrecadações classificadas com o recolhimento efetivado.

Há de se observar, contudo, que nem todas as etapas apresentadas ocorrem para todos os tipos de receitas orçamentárias. Como exemplo, apresenta-se o caso da arrecadação de receitas orçamentárias que não foram previstas, não tendo, naturalmente, passado pela etapa da previsão.

Da mesma forma, algumas receitas orçamentárias não passam pelo estágio do lançamento, como é o caso de uma doação em espécie recebida. Em termos didáticos, a ordem das etapas da Receita Pública Orçamentária é a seguinte:



3.2.6. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA

3.2.6.1. DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

O critério geral utilizado para registro da receita orçamentária é o do ingresso de disponibilidades. Nos Conselhos, a dedução de receita orçamentária é utilizada nas seguintes situações, entre outras:

- a) Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente.
- b) Descontos concedidos conforme Resolução.

Se houver parcelas a serem restituídas, em regra, esses fatos não devem ser tratados como despesa orçamentária, mas como estorno de recebimento, pois correspondem a recursos arrecadados que não pertencem aos Conselhos, não necessitando, portanto, de autorização orçamentária para a sua execução, por esse motivo, em regra, não será realizado empenho para pagamento de restituições de valores referente aos tributos, independente do exercício que esteja sendo devolvido.

3.2.7. RECEITA ORÇAMENTÁRIA POR BAIXA DE DÍVIDA ATIVA INSCRITA

O recebimento de dívida ativa corresponde a uma receita, pela ótica orçamentária, com simultânea baixa contábil do crédito registrado anteriormente no ativo, sob a ótica patrimonial.

As formas de recebimento da dívida ativa são definidas em lei, destacando-se o recebimento em espécie e o recebimento na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento, sendo que o recebimento na forma de bens também poderá corresponder a uma receita orçamentária no momento do recebimento do bem, efetuando-se o registro da execução orçamentária da despesa com a sua aquisição, mesmo que não tenha havido fluxo financeiro. Esse procedimento permite a observância da legislação quanto à destinação dos recursos recebidos de dívida ativa.

Observe-se que, mesmo que não se efetue a execução orçamentária da receita e da despesa decorrente desse procedimento, a administração deve propiciar os meios para que a destinação dos recursos recebidos em dívida ativa, mesmo que na forma de bens, seja garantida.

Atenção: O registro das receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em classificações específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

4. DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.1. CONCEITO

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

Para o setor público, é de vital importância, pois é a lei orçamentária (Proposta Orçamentária) que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro. A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos Conselhos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Os dispêndios, assim como os ingressos, são tipificados em orçamentários e extraorçamentários. Segundo o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Pertencem ao exercício financeiro:

- a) as receitas nele arrecadadas;
- b) as despesas nele legalmente empenhadas.

Dessa forma, despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada.

Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação patrimonial líquida em:

- a) Despesa Orçamentária Efetiva - aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) não constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.
- b) Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.

Em geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente. Entretanto, pode haver despesa corrente não efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos. A despesa não efetiva normalmente se enquadra como despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

A despesa orçamentária, assim como a receita orçamentária, é classificada em duas categorias econômicas, as despesas correntes e de capital, conforme detalhamento da função em cada despesa.

4.2. CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS

A autorização legislativa para a realização da despesa constitui crédito orçamentário, que poderá ser inicial ou adicional. Por crédito orçamentário inicial, entende-se aquele aprovado pela Proposta Orçamentaria. O orçamento anual consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação.

O orçamento anual pode ser alterado por meio de créditos adicionais.

Por crédito adicional, entendem-se as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Proposta Orçamentária. Conforme o art. 41 da Lei nº 4.320/1964, os créditos adicionais são classificados em:

- I. suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II. especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III. extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade, demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente.

Nesse sentido, entende-se que o reforço de um crédito especial ou de um crédito extraordinário deve dar-se, respectivamente, pela regra prevista nos respectivos créditos ou, no caso de omissão, pela abertura de novos créditos especiais e extraordinários.

4.3. ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

4.3.1. PLANEJAMENTO

A etapa do planejamento abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações que servirão de base para a fixação da despesa orçamentária, a movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelos Conselhos. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas.

O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo Conselho Federal.

4.3.2. EXECUÇÃO

A execução da despesa orçamentária se dá em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento.

Existe, também, como forma de bloqueio temporário de dotações o “Pré-empenho”, que é utilizado para garantir a realização da despesa que será posteriormente empenhada, e tem como objetivo controlar os atos administrativos anteriores ao cadastro do empenho. Deve ser assinada pelo emissor.

4.3.3. EMPENHO

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Embora o art. 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores), podendo neste caso emitir a nota de empenho nominal ao próprio Conselho.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:

- a) **Ordinário:** é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

- b) **Estimativo:** é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e
- c) **Global:** é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

É recomendável constar no instrumento contratual o número da nota de empenho, visto que representa a garantia ao credor de que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

4.3.4. LIQUIDAÇÃO

Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

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

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

- I. o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- II. a nota de empenho;
- III. os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço

4.3.5. LIQUIDAÇÃO

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei n.º 4.320/1964, no art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga. A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

4.4. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTE A DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece a vinculação da despesa orçamentária a determinado exercício financeiro:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
[...] II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro.

Os registros contábeis, orçamentários e de controle, sob a ótica do Plano de Contas, são exemplificados, de forma não exaustiva, a seguir:

LANÇAMENTOS

a) No momento do empenho da despesa orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.1.x.xx.xx.xxx	Crédito Disponível
Crédito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar

b) No momento da liquidação da despesa orçamentária:

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	3.x.x.x.xx.xx.xxx	Variação Patrimonial Diminutiva
Crédito na Conta	2.1.x.x.xx.xx.xxx	Passivo Circulante

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar
Crédito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Ressalta-se que as despesas antecipadas seguem as mesmas etapas de execução das outras despesas, ou seja: empenho, liquidação e pagamento.

No setor público, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação, de acordo com a Lei nº 4.320/64.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;
- II. as despesas nele legalmente empenhadas.

Entretanto, a ótica implementada pela Lei nº 4.320/1964 não é suficiente para a correta mensuração, avaliação e registro dos fatos contábeis do setor público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento. Nessa lógica, também não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas ou que as receitas orçamentárias sejam efetivamente arrecadadas para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial.

Destarte, apesar do art. 35 da Lei nº 4.320/1964 referir-se ao regime orçamentário, ressalte-se que o regime contábil (patrimonial) deve ser aplicado ao setor público em sua integralidade para reconhecimento de fatos contábeis. No estudo e acompanhamento de seu objeto – o patrimônio público –, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve evidenciar as variações patrimoniais, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, conforme prevê a Lei nº 4.320/1964:

Título IX – Da Contabilidade

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se que sejam evidenciados os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, bem como à apuração de custos, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial, dos custos envolvidos 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 diminutiva (VPD) ou aumentativa (VPA) em razão do fato gerador e de sua consequência para o patrimônio

Para fins de contabilidade patrimonial, verifica-se a existência de três tipos de relacionamentos entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da VPD: antes da liquidação; simultânea à liquidação; e após a liquidação.

APROPRIAÇÃO DA VPD ANTES DA LIQUIDAÇÃO

No exemplo a seguir, o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes da liquidação.

Exemplo: No registro da apropriação mensal para 13º salário, referente aos direitos do trabalhador em decorrência do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem, em geral, no mês de dezembro.

Apropriação mensal (1/12 do 13º salário):

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	3.x.x.x.xx.xx.xxx	13º Salário
Crédito na Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	13º Salário (Atributo Permanente)

Execução Orçamentária no mês do pagamento:

- a) Empenho

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.1.x.xx.xx.xxx	Crédito Disponível
Crédito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar

- b) Momento da liquidação:

No momento da Liquidação na informação da Conta Patrimonial deve-se preencher com a conta do Passivo Circulante (Atributo Permanente), para que se processa a baixa da provisão:

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar
Crédito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	13º Salário (Atributo Permanente)
Crédito na Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	Conta de Ajuste (Atributo Financeiro)

c) Momento do pagamento:

No momento do Pagamento, deverá ser realizado lançamento contábil, como segue:

Débito na Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	13º Salário - (Atributo Financeiro)
Crédito na Conta	1.1.1.1.03.xx.xxx	Banco Conta Movimento

APROPRIAÇÃO DA VPD SIMULTANEAMENTE À LIQUIDAÇÃO

Existem situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre concomitante à liquidação.

Exemplo: No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação.

a) No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.1.x.xx.xx.xxx	Crédito Disponível
Crédito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar

b) Recebimento da nota fiscal de serviços e liquidação:

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	3.3.2.x.xx.xx.xxx	VPD - Serviços
Crédito na Conta	2.1.3.x.xx.xx.xxx	Fornecedores (F)

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar
Crédito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

c) No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	2.1.3.x.xx.xx.xxx	Fornecedores (F)
Crédito na Conta	1.1.1.1.03.xx.xxx	Banco Conta Movimento

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Crédito na Conta	6.3.7.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

APROPRIAÇÃO DA VPD APÓS A LIQUIDAÇÃO

Há situações em que o fato gerador da obrigação exigível ocorre antes ou concomitante à liquidação, porém, a apropriação da VPD ocorre após a liquidação.

Exemplo: Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa orçamentária:

- a) No momento do empenho:

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.1.x.xx.xx.xxx	Crédito Disponível
Crédito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar

- b) No momento do recebimento (liquidação) e incorporação ao estoque:

No momento da Liquidação no Sistema Informatizado, na informação Conta Patrimonial preencher com a conta 1.1.5.6.x.xx.xx - Estoque – Almoxarifado.

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	1.1.5.6.xx.xx.xxx	Estoque – Almoxarifado
Crédito na Conta	2.1.3.x.xx.xx.xxx	Fornecedores (F)

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.3.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado a Liquidar
Crédito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

- c) No momento do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	2.1.3.x.xx.xx.xxx	Fornecedores (F)
Crédito na Conta	1.1.1.1.03.xx.xxx	Banco Conta Movimento

Natureza da informação: orçamentária

Débito na Conta	6.3.5.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Crédito na Conta	6.3.7.x.xx.xx.xxx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

No momento do reconhecimento da variação patrimonial diminutiva por competência (no momento da saída do estoque):

Natureza da informação: patrimonial

Débito na Conta	3.3.1.x.xx.xx.xxx	Material de Consumo
Crédito na Conta	1.1.5.6.xx.xx.xxx	Estoques – Almoxarifado (P)

4.5. DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

4.5.1. MATERIAL PERMANENTE X MATERIAL DE CONSUMO

Entende-se como material de consumo e material permanente:

- a) Material de Consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;
- b) Material Permanente: aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos. Além disso, na classificação da despesa com aquisição de material devem ser adotados alguns parâmetros que distinguem o material permanente do material de consumo.

Um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir:

- a) Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;
- b) Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade;
- c) Critério da Perecibilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal;
- d) Critério da Incomparabilidade: se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal.

Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração;

e) Critério da Transformabilidade: se foi adquirido para fim de transformação.

Observa-se que, embora um bem tenha sido adquirido como permanente, o seu controle patrimonial deverá ser feito baseado na relação custo-benefício desse controle.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê o princípio da economicidade (art. 70), que se traduz na relação custo-benefício. Assim, os controles devem ser simplificados quando se apresentam como meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Desse modo, se um material for adquirido como permanente e ficar comprovado que possui custo de controle superior ao seu benefício, deve ser controlado de forma simplificada, por meio de relação carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, não havendo necessidade de controle por meio de número patrimonial. No entanto, esses bens deverão estar registrados contabilmente no patrimônio da entidade.

Da mesma forma, se um material de consumo for considerado como de uso duradouro, devido à durabilidade, quantidade utilizada ou valor relevante, também deverá ser controlado por meio de relação-carga, e incorporado ao patrimônio da entidade.

A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente. A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo. O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo. Por sua vez, o reconhecimento do ativo compreende os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

A seguir são apresentados alguns exemplos de como proceder à análise da despesa, a fim de verificar se a classificação será em material permanente ou em material de consumo:

- a) Classificação de peças não incorporáveis a imóveis (despesas com materiais empregados em imóveis e que possam ser removidos ou recuperados, tais como: biombos, cortinas, divisórias removíveis, estrados, persianas, tapetes e afins):

A despesa com aquisição de peças não incorporáveis a imóveis deve ser classificada observando os critérios acima expostos (durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorporabilidade e transformabilidade). Geralmente os itens elencados acima são considerados material permanente, mas a depender da situação podem não precisar de ser tombados.

No caso de despesas realizadas em imóveis alugados, o ente deverá registrar como material permanente e proceder à baixa quando entregar o imóvel, se os mesmos se encontrarem deteriorados, sem condições de uso.

- a) Classificação de despesa com aquisição de placa de memória para substituição em um computador com maior capacidade que a existente e a classificação da despesa com aquisição de uma leitora de CD para ser instalada num Computador sem Unidade Leitora de CD:

Gastos de manutenção e reparos correspondem àqueles incorridos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, sem com isso aumentar sua capacidade de produção ou período de vida útil. Por sua vez, uma melhoria ocorre em consequência do aumento de vida útil do bem do ativo, do incremento em sua capacidade produtiva, ou da diminuição do custo operacional. Desse modo, uma melhoria pode envolver uma substituição de partes do bem ou ser resultante de uma reforma significativa, de um complemento ou acréscimo. Assim, como regra, uma melhoria aumenta o valor contábil do bem se o custo das novas peças for maior que o valor líquido contábil das peças substituídas. Caso contrário, o valor contábil não será alterado.

Portanto, a despesa orçamentária com a troca da placa de memória de um computador para outra de maior capacidade representa uma melhoria por substituição e deve ser classificada na categoria econômica – “despesa de capital”, no grupo de natureza de despesa – “investimentos” e no elemento de despesa – “Equipamentos e Material Permanente”- “Bens de Informática”. Observe que se a troca ocorrer por outro processador de mesma capacidade, havendo apenas a manutenção regular do seu funcionamento, deve ser classificada na categoria econômica –

“despesa corrente”, no grupo da natureza da despesa – “Material de consumo” e no elemento de despesa – “Material de Processamento de Dados”.

As melhorias complementares, por sua vez, não envolvem substituições, mas aumentam o tamanho físico do ativo por meio de expansão, extensão, etc., e geralmente são agregadas ao valor contábil do bem.

A inclusão da leitora de CD na unidade também deve ser classificada na categoria econômica – despesa de capital, no grupo de natureza de despesa – “investimentos” e no elemento de despesa – “Equipamentos e Material Permanente”- “Bens de Informática”, pois se trata de melhoria complementar, ou seja, novo componente não registrado no ativo imobilizado.

a) Classificação de despesa com aquisição de material bibliográfico

Os livros e demais materiais bibliográficos apresentam características de material permanente (durabilidade superior a dois anos, não é quebradiço, não é perecível, não é incorporável a outro bem, não se destina a transformação).

As aquisições que não se destinarem às bibliotecas públicas deverão manter os procedimentos de aquisição e classificação na natureza de despesa – Material Permanente – incorporando ao patrimônio. Portanto, devem ser registradas em conta de ativo imobilizado.

b) Classificação de despesa com serviços de remodelação, restauração, manutenção e outros.

Quando o serviço se destina a manter o bem em condições normais de operação, não resultando em aumento relevante da vida útil do bem, a despesa orçamentária é corrente. Caso as melhorias decorrentes do serviço resultem em aumento significativo da vida útil do bem, a despesa orçamentária é de capital, devendo o valor do gasto ser incorporado ao ativo.

c) Classificação de despesa com aquisição de pen-drive, canetas ópticas, token e similares.

A aquisição será classificada como material de consumo, na natureza da despesa Equipamento e Processamento de Dados, tendo em vista que são abarcadas pelo critério da fragilidade. Os bens serão controlados como materiais de uso duradouro, por simples relação-carga, com verificação periódica das quantidades de itens requisitados, devendo ser considerado o princípio da racionalização do processo administrativo para a instituição pública, ou seja, o custo do controle não pode exceder os benefícios que dele decorram.

4.5.2. SERVIÇOS DE TERCEIROS X EQUIPAMENTOS/BENS PERMANENTES/MATERIAL DE CONSUMO

Na classificação da despesa de material por encomenda, a despesa orçamentária somente deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada no elemento de despesa de capital- Equipamento e material Permanente, em se tratando de confecção de material permanente, ou no elemento de despesa corrente – Material de Consumo- se material de consumo.

Algumas vezes ocorrem dúvidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex.: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar as variações ocorridas no patrimônio e controlar o orçamento.

Portanto, a despesa orçamentária deverá ser classificada independentemente do tipo de documento fiscal emitido pela contratada, devendo ser classificada como serviços de terceiros ou material mediante a verificação do fornecimento ou não da matéria-prima.

Um exemplo clássico dessa situação é a contratação de confecção de placas de sinalização. Nesse caso, será emitida uma nota fiscal de serviço e a despesa orçamentária será classificada no elemento de despesa corrente – material de consumo, pois não houve fornecimento de matéria-prima.

4.5.3. OBRAS E INSTALAÇÕES X SERVIÇOS DE TERCEIROS

Serão considerados serviços de terceiros as despesas com:

- a) Reparos, consertos, revisões, pinturas, reformas e adaptações de bens imóveis sem que ocorra a ampliação do imóvel;
- b) Reparos em instalações elétricas e hidráulicas;
- c) Reparos, recuperações e adaptações de biombos, carpetes, divisórias e lambris;
- d) Manutenção de elevadores, limpeza de fossa e afins.

Quando a despesa ocasionar a ampliação relevante do potencial de geração de benefícios econômicos futuros do imóvel, tal despesa deverá ser considerada como obras e instalações, portanto, despesas com investimento.

4.6. RESTOS A PAGAR

São Restos a Pagar todas as despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente. Distingue-se dois tipos de restos a pagar: os processados (despesas já liquidadas); e os não processados (despesas a liquidar ou em liquidação).

A continuidade dos estágios de execução dessas despesas ocorrerá no próximo exercício, devendo ser controlados em contas de natureza de informação orçamentária específicas. Nessas contas constarão as informações de inscrição, execução (liquidação e pagamento) e cancelamento. Também, haverá tratamento específico para o encerramento, transferência e abertura de saldos entre o exercício financeiro que se encerra e o que inicia.

4.6.1. INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar.

A inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, observa-se que, embora a LRF não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista

a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais onerosas, conforme disposto no seu art. 42:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

De tal forma, a norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga, poderá ser inscrita em restos a pagar.

O raciocínio implícito na lei é de que, de forma geral, a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa orçamentária já deve ter sido arrecadada em determinado exercício, anteriormente à realização dessa despesa.

Com base nessa premissa, assim como a receita orçamentária que ampara o empenho da despesa orçamentária pertence ao exercício de sua arrecadação e serviu de base, dentro do princípio do equilíbrio orçamentário, para a fixação da despesa orçamentária pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao referido exercício. Observe-se, no entanto, que o critério de definição do exercício financeiro para alocar a despesa orçamentária não será o pagamento da mesma, e sim o seu empenho.

Considerando-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, integrando o ativo financeiro do ente público ao fim do exercício, e que exista, concomitantemente, despesa empenhada com a ocorrência de fato gerador, mas sem a correspondente liquidação, deverá ser registrado o passivo financeiro correspondente ao empenho, atendidos os demais requisitos legais. Caso contrário, o ente público apresentará no balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4.320/1964, ao fim do exercício, superávit financeiro indevido. Se este procedimento não for realizado, tal superávit financeiro indevido poderá servir

de fonte para abertura de crédito adicional no ano seguinte, na forma prevista na lei. Porém, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte estará comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderá ser utilizada para abertura de novo crédito, o que ocasionará problemas para a Administração.

Dessa forma, para atendimento da Lei nº 4.320/1964, é necessário o reconhecimento do passivo financeiro quando verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, mesmo não se tratando de obrigação presente por falta do implemento de condição, o qual somente se verificará com a devida liquidação.

Para maior transparência, as despesas executadas devem ser segregadas em:

- a) Despesas não liquidadas: aquelas empenhadas, mas que não cumpriram os termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964, que serão, ao encerramento do exercício, inscritas como restos a pagar não processados; e

Despesas liquidadas: consideradas aquelas empenhadas e em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964.

4.6.2. RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, nas seguintes condições:

O serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro em fase de verificação do direito adquirido pelo credor (despesa em liquidação); ou

O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente (despesa a liquidar).

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados é realizada após a anulação dos empenhos que não serão inscritos em virtude de restrição em norma do Conselho, ou seja, verifica-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anula-se as demais. Após, inscreve-se os restos a pagar não processados do exercício.

As despesas empenhadas a liquidar são aquelas cujo prazo para cumprimento da obrigação, assumida pelo credor (contratado), encontra-se vigente, ou seja, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação patrimonial para o ente, estando pendente de entrega do material ou do serviço adquirido.

4.6.3. RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Serão inscritas em restos a pagar processados as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, a obra ou o material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/1964.

No caso das despesas orçamentárias inscritas em restos a pagar processados, verifica-se na execução o cumprimento dos estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o pagamento. Neste caso, em geral, não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens ou serviços satisfaz a obrigação de fazer e a Administração conferiu essa obrigação. Portanto, não poderá deixar de exercer a obrigação de pagar, salvo motivo previsto na legislação pertinente.

4.6.4. ESTÁGIOS DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

A execução da despesa orçamentária ocorre em três estágios: empenho, liquidação e pagamento, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964.

A despesa orçamentária inscrita em restos a pagar também atenderá esses estágios, considerando que:

Restos a Pagar Não Processados: foram empenhados, pendentes de liquidação e pagamento;

Restos a Pagar Processados: foram empenhados e liquidados, pendentes de pagamento.

Registra-se que os empenhos inscritos em restos a pagar ao final do exercício serão contabilizados nas contas: 6.3.1.7.1.xx.xx (RPNP a liquidar) ou 6.3.2.7.x.xx.xx (RPP). No exercício seguinte, os respectivos saldos serão transferidos para as contas: 6.3.1.1.x.xx.xx (RPNP a liquidar) e 6.3.2.1.x.xx.xx (RPP), quando então ocorrerá a execução das demais fases da despesa e registros contábeis.

4.6.4.1. INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR

Registrado o empenho, mas não ocorrido o fato gerador da obrigação, e caso comprovadas as condições necessárias para inscrição de restos a pagar, dar-se-á a inscrição de Restos a Pagar Não Processados a liquidar.

Para iniciar o lançamento das Inscrição do Resto a pagar não, deverá haver a abertura das contas no Plano de contas no grupo 6.3.1.1.1, conforme a necessidade de cada Regional.

4.6.4.2. INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Ocorrido o fato gerador da obrigação e procedido o estágio da liquidação antes do término do exercício em curso, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP Processados “a pagar”.

Para iniciar o lançamento das Inscrição do Restos a pagar deverá haver a abertura das contas no Plano de contas no grupo 6.3.2.1.1, conforme a necessidade de cada Regional

4.6.4.3. LIQUIDAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO

No exercício seguinte a inscrição dos Restos a pagar deverá ser realizado a Liquidação das inscrições dos restos a pagar não processados.

Continuando o exemplo acima, ocorrendo a liquidação da aquisição do material de expediente no exercício seguinte, deverá seguir os seguintes passos:

4.6.4.4. PAGAMENTO DO RESTOS A PAGAR

As despesas inscritas em restos a pagar, processadas ou não, serão pagas em exercícios seguintes, desde que liquidadas.

4.6.5. ENCERRAMENTO, TRANSFERÊNCIA E ABERTURA DOS SALDOS DE RESTOS A PAGAR

O encerramento, transferência e abertura dos saldos de restos a pagar são realizados automaticamente pelo Sistema, no momento do Encerramento do Exercício.

4.6.6. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

A Lei nº4.320/1964 estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o Orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondentepoderão ser pagos à conta dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível a ordem cronológica.

Considerando o texto legal, três situações previstas para enquadramento da despesa como Despesas de Exercícios Anteriores:

- Despesas que não se tenham processadas na época própria;
- Restos a pagar com prescrição interrompida; e
- Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício.

O Decreto nº 93.872/1986, ao tratar do assunto no art. 22, prevê que tais despesas “poderão ser pagas à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitando a categoria econômica própria”. O §2º do art. 22 do referido decreto federal detalha um pouco mais sobre a situação das despesas de exercícios anteriores:

- a) Despesas que não tenham se processado na época própria, aqueles cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) Restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição com restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de Lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

No confronto entre receitas e despesas do exercício, apesar do lançamento em rubrica denominada de Despesas de Exercícios Anteriores, a despesa é efetivamente apropriada à conta do orçamento do exercício em que se realizar o seu empenho.

É recomendável que o ato de reconhecimento de uma despesa de exercícios anteriores seja fundamental em um documento e submetida à prévia avaliação jurídica. Para se reconhecer uma dívida ou um débito a pagar a um fornecedor ou beneficiário, é importante que sejam atendidos, pelo menos, três requisitos:

- Certeza – trata da indubitável avaliação quanto à existência do crédito a receber por parte do fornecedor, fundamentada em evidências quanto à absoluta exatidão do montante em todos os elementos caracterizados da respectiva relação jurídica (sujeitos, vínculo jurídico e prestação).
- Liquidez – significa que é possível calcular o valor do crédito a receber. Líquido é o crédito a receber certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto. Não há crédito líquido que não seja certo.
- Exigibilidade – o crédito é exigível, não foi pago e não está prescrito. Exigível é todo crédito vencido e não pago. É característica daquele crédito cuja eficácia não fica mais subordinada a qualquer condição, termo ou cargo.

Poderão, também, ser contabilizados em despesas de exercícios anteriores os compromissos decorrentes de obrigação que tenha sido originada em virtude de lei e reconhecida após o encerramento do exercício, desde que devidamente justificadas em notas explicativas, indicando o motivo que levou a despesa a não ter sido contabilizada em seu exercício financeiro.

4.6.7. SUPRIMENTO DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)

O regime de adiantamento, suprimento de fundos, é a modalidade de pagamento de despesas de pequeno vulto e de pronto pagamento que por sua eventualidade não possam ser submetidos ao processo normal de contratação, ou quando sua realização não possa ser cumprida de imediato por via de ordem bancária ou cheque.

Consiste na entrega de numerário a servidor ou empregado público, não podendo ser cedido a terceirizado ou estagiário, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que pela excepcionalidade, a critério do Ordenador de Despesa e sob sua inteira responsabilidade, não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, nos seguintes casos:

- a) para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento;

- b) quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e
- c) para atender despesas de pequeno vulto.

Os valores de um suprimento de fundos entregues ao suprido poderão relacionar-se a mais de uma natureza de despesa, desde que precedidos dos empenhos nas dotações respectivas, respeitados os valores de cada natureza.

O prazo para aplicação dos recursos será de 30 dias, considerando o mês de concessão e a prestação de contas do suprimento de fundos deverá ocorrer até o 15º dia do mês subsequente. Por ocasião do encerramento do exercício social, o suprimento de fundos não deverá apresentar saldo contábil.

Os regionais devem elaborar Portaria que regulamentem o uso e utilização do Suprimento de Fundos e Adiantamentos.

Na prestação de contas os comprovantes da despesa realizada não poderão conter rasuras, acréscimos, emendas ou entrelinhas e serão emitidos por quem prestou o serviço ou forneceu o material, em nome do órgão realizador da despesa, em que constem, necessariamente:

- discriminação clara do serviço prestado ou material fornecido, não se admitindo a generalização ou abreviaturas que impossibilitem o conhecimento das despesas efetivamente realizadas;
- o atesto de que os serviços foram prestados ou de que o material foi recebido, efetuada por algum servidor, o próprio suprido ou o ordenador de despesa;
- data da emissão.
- Atesto de “recebemos” na nota fiscal ou documento comprobatório da despesa, caso o pagamento ocorra em dinheiro.

É vedada a concessão de suprimento de fundos para aquisição de material permanente ou outra mutação patrimonial, classificada como despesa de capital.

É vedada a concessão de suprimento de fundos a colaboradores sem vínculo empregatício com o órgão realizador da despesa.

Segundo a Lei nº 4.320/1964, não se pode efetuar adiantamento a servidor em alcance e nem a responsável por dois adiantamentos. Por servidor em alcance, entende-se aquele que não efetuou, no prazo, a comprovação dos recursos recebidos ou que, caso tenha apresentado a prestação de contas dos recursos, a mesma tenha sido impugnada total ou parcialmente.

Em resumo, não se concederá suprimento de fundos:

- a) A responsável por dois suprimentos;
- b) A servidor que tenha a seu cargo a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c) A servidor declarado em alcance, ou seja, aquele que não prestou contas no prazo regulamentar ou o que teve suas contas recusadas ou impugnadas em virtude de desvio, desfalque, falta ou má aplicação de dinheiro, bens ou valores;

Os comprovantes das despesas realizadas só podem ser aceitos se emitidos em data igual ou posterior à de entrega do numerário, observando:

- documento fiscal de prestação de serviços, no caso de pessoa jurídica;
- documento fiscal de venda ao consumidor, no caso de compra de material de consumo;
- recibo avulso de pessoa física contendo o nome do prestador do serviço, nº do CPF e assinatura, inclusive para despesas com táxi.

Concessão de suprimento de fundos será registrada no ativo da entidade, em nome do suprido e o lançamento da despesa será contabilizada com base na prestação de contas.

Normalmente, existem retenções de impostos municipais, e previdenciárias (INSS) nas notas fiscais do suprimento de fundos (observar a legislação de cada município).

SISTEMA CFBio/CRBios

PARTE II

Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Aplicado aos Conselhos Federal e Regionais de Biologia

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Patrimoniais, apresenta o conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também à harmonização dos padrões a serem observados pelos Conselhos de Contabilidade, no que se refere às variações patrimoniais, classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação das contas contábeis. O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidas as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional.

2. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual, os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre esta.

Os conceitos de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios para seu reconhecimento. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na NBC TSP 11 – Demonstrações Contábeis.

Os elementos definidos na NBC TSP – Estrutura Conceitual são, que são de relevância para esse Manual são:

- a) Ativo;

- b) Passivo;
- c) Receita (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Aumentativa)
- d) Despesa (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Diminutiva)

ATIVO

DEFINIÇÃO DE ATIVO

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

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

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

Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo, da utilização do ativo na produção e na venda de serviços ou da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa, como, por exemplo, ativos do patrimônio cultural, de defesa nacional, entre outros.

A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de um evento passado, por meio de transação com ou sem contraprestação.

Exemplos: compra de ativos por meio de uma transação comercial (com contraprestação) ou emissão de licenças para bandas de frequência de transmissões de telecomunicações (sem contraprestação).

RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO DO ATIVO

Um ativo deve ser reconhecido quando:

- a) Satisfizer a definição de ativo; e
- b) Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

O desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem.

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

Por exemplo, sob certas circunstâncias, o montante dos créditos tributários a receber cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) devem ser desreconhecidos das demonstrações contábeis por não atenderem a definição de ativo. Entretanto, os créditos desreconhecidos continuam sendo objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência.

ATIVO CIRCULANTE E NÃO CIRCULANTE

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

- a) Estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) Tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

ATIVO FINANCEIRO E PERMANENTE

No Balanço Patrimonial, o ativo é classificado em ativo financeiro e ativo permanente (não financeiro) conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Destaca-se que os conceitos de ativos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

PASSIVO

DEFINIÇÃO DE PASSIVO

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

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Obrigação presente é aquela que ocorre por força de lei (obrigação legal ou

obrigação legalmente vinculada) ou não (obrigação não legalmente vinculada), a qual não possa ser evitada pela entidade.

Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser extinto. A obrigação que pode ser extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo. Por exemplo, perdão de dívidas.

Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de um evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta.

A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo.

RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO DO PASSIVO

Um passivo deve ser reconhecido quando:

- a) Satisfizer a definição de passivo; e
- b) Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos,

consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Aplicam-se aos passivos os mesmos critérios para o desreconhecimento de ativos, desde que se justifiquem a remoção de elemento previamente reconhecido nas demonstrações contábeis.

PASSIVO CIRCULANTE E NÃO CIRCULANTE

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

PASSIVO FINANCEIRO E PERMANENTE

No Balanço Patrimonial, o passivo é classificado em passivo financeiro e passivo permanente (não financeiro) conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

A exemplo da conceituação de ativos financeiros e permanentes, os conceitos de passivos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.1. RELAÇÃO ENTRE PASSIVO EXIGÍVEL (VISÃO PATRIMONIAL) E AS ETAPAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA (VISÃO ORÇAMENTÁRIA)

2.1.1. PASSIVO EXIGÍVEL X EMPENHO

Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a lei utiliza a palavra “obrigação”, ela não se refere à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada. A Lei nº 4.320/1964 refere-se ao comprometimento de recurso financeiro da entidade governamental que fez o empenho, ou seja, uma obrigação financeira para fins de cálculo do superávit financeiro, fonte da abertura de créditos adicionais nos exercícios seguintes. Por outro lado, o registro da obrigação patrimonial independe da execução orçamentária.

2.1.1.1. PASSIVO EXIGÍVEL X LIQUIDAÇÃO

Segundo o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Em geral, no momento da Liquidação é gerado o Passivo Exigível.

2.1.1.2. PASSIVO EXIGÍVEL X PAGAMENTO

O pagamento consiste na efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

2.2. PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA)

A situação patrimonial líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida no Balanço Patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante positivo ou negativo.

No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. O resultado patrimonial do período é a diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, apurada na Demonstração das Variações Patrimoniais, que evidência o desempenho dos Conselhos.

2.3. VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA E DIMINUTIVA

2.3.1. DEFINIÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA E DIMINUTIVA

As variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade e que afetam o resultado.

Essas variações patrimoniais podem ser definidas como:

- a) Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários;
- b) Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

2.3.2. RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS

Considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa (VPA):

- a) Nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados;
- b) Quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- c) Pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- d) No recebimento efetivo de doações e subvenções.

Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD):

- a) Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- b) Diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

c) Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária, conforme os exemplos abaixo:

RECONHECIMENTO DA VPA ANTES DA OCORRÊNCIA DA ARRECADAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Considere que o fato gerador da Anuidade Pessoa Física ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse caso, o reconhecimento do direito e da VPA deve ser feito no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que ocorrerá futuramente.

RECONHECIMENTO DA VPD ANTES DA OCORRÊNCIA DA LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

O 13º salário, a ser pago no final do ano, deve ser reconhecido a cada mês trabalhado, ou seja, uma variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida mensalmente, mas o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária só acontecerá no mês do pagamento.

RECONHECIMENTO DA VPD APÓS A LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Quando há uma concessão de suprimento de fundos, a despesa orçamentária é empenhada, liquidada e paga no ato da concessão e só com a prestação de contas do suprido é que há o efetivo registro da variação patrimonial diminutiva.

RECONHECIMENTO DA VPD JUNTO COM A LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Quando ocorrer liquidação da despesa orçamentária concomitantemente com a prestação do serviço, a despesa orçamentária e o fato gerador da variação patrimonial diminutiva são contabilizados juntos.

2.4. RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

Caso o total das VPA sejam superiores ao total das VPD, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

3.1. DEFINIÇÕES

De acordo com a NBC TSP 7, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, tem-se as seguintes definições:

AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

INFLUÊNCIA SIGNIFICATIVA

Influência significativa é o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

MENSURAÇÃO

Mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

REAVALIAÇÃO

Reavaliação é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (IMPAIRMENT)

Redução ao valor recuperável (impairment) é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

PERDA POR DESVALORIZAÇÃO

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

VALOR DE AQUISIÇÃO

Valor de aquisição é a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

VALOR JUSTO (FAIR VALUE)

Valor justo (fair value) é o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Esta NBC TSP – Estrutura Conceitual não propôs o valor justo (fair value) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado,

ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

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

VALOR BRUTO CONTÁBIL

Valor bruto contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

VALOR LÍQUIDO CONTÁBIL

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

Valor realizável líquido é a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

VALOR RECUPERÁVEL

Valor recuperável é o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

3.2. AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

3.2.1. DISPONIBILIDADE

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis. As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis. As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

3.2.2. CRÉDITOS E OBRIGAÇÕES

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados de acordo com as bases de mensuração dos ativos e dos passivos descritas neste capítulo, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis, salvo se houver orientação diversa em capítulos específicos.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.

O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar (ou extinguir) a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

3.2.3. ESTOQUES

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

- a) Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
- b) Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- a) Distribuição gratuita ou de valor irrisório;
- b) Consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os gastos de aquisição e de transformação, bem como outros gastos incorridos para torná-los disponíveis para uso.

- a) O custo de aquisição compreende;
- b) O preço de compra
- c) Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- d) Frete (transporte);
- e) Seguro;
- f) Manuseio; e
- g) Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

3.2.4. IMOBILIZADO

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

Após o reconhecimento inicial do ativo deve-se optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

3.2.5. INTANGÍVEL

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

- a) For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- b) O custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que tenha incorrido.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

4. ESTOQUES

Conforme o MCASP 2019, a normatização dos procedimentos contábeis relativos aos estoques foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 04 – Estoques, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 12 – Inventories, do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) e legislação brasileira quando aplicável.

Os procedimentos contábeis aqui descritos se aplicam a todos os estoques com exceção dos seguintes:

- a) Produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
- b) Instrumentos financeiros;
- c) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;
- d) Serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório diretamente cobrado do beneficiário;
- e) Estoques mantidos por produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido.
- f) Estoques mantidos por operadores de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda.

Esses estoques envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais e, por isso, foram excluídos. Assim, a aplicabilidade das definições, bem como os critérios de reconhecimento, de mensuração e de evidenciação são referenciadas aos critérios gerais de ativo, identificados na NBC TSP – Estrutura Conceitual.

4.2. DEFINIÇÕES

ESTOQUES

São ativos:

- a) Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
- b) Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;
- c) Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou

- d) Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.

Alguns estoques do setor público podem incluir:

- a) Munição;
- b) Estoque de material de consumo;
- c) Material de manutenção e expediente;
- d) Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
- e) Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
- f) Estoques de moeda não emitida;
- g) Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
- h) Serviços em andamento, incluindo:
- i) Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
- j) Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e
- k) Terrenos e propriedades mantidos para a venda.

CUSTO HISTÓRICO

A quantia fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra quantia fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento. O termo “custo histórico” também pode ser apresentado como “modelo de custo” ou, genericamente, como “mensuração baseada em custos”.

CUSTO CORRENTE DE REPOSIÇÃO

É o custo que a entidade incorreria para adquirir o mesmo ativo na data da demonstração contábil.

VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

É o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.

O valor realizável líquido pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, não sendo específico para a entidade.

4.3. MENSURAÇÃO

4.3.1. BASES DE MENSURAÇÃO

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

- a) Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
- b) Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- a) Distribuição gratuita ou por valor irrisório;

Exemplo: produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica

- a) Consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório.

Exemplo: estoque para merenda escolar (quando a entidade possui merendeira que prepara a comida)

4.3.2. CUSTOS DOS ESTOQUES

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O custo de aquisição compreende:

- a) O preço de compra;
- b) Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- c) Frete (transporte);
- d) Seguro; e. Manuseio; e
- e) Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

O custo de transformação inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

- a) Mão-de-obra direta;
- b) Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção são classificados em variáveis ou fixos, se variam ou não diretamente com o volume de produção.

A alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos “brutos” mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir, por exemplo custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

São exemplos de itens que não devem ser incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como VPD do período em que são incorridos:

- a) Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- b) Despesa de armazenamento, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
- c) Despesa administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e

d) Despesa de comercialização.

Deve ser usado o critério de valoração de custo uniforme para todos os estoques que possuam natureza e uso semelhantes. Sempre que possível, deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais. Quando não for possível a identificação específica, o ente pode utilizar o critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

4.3.3. AJUSTE DE PERDAS DE ESTOQUES

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.

A prática de ajustar o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores às que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

4.3.4. RECONHECIMENTO NO RESULTADO

Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como VPD do período em que a respectiva VPA é reconhecida.

Se não houver nenhuma VPA, a VPD é reconhecida quando os ativos são distribuídos ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como VPD do período em que a redução ou perda ocorrer.

Entretanto, alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo compõem o custo desses ativos e são reconhecidos como VPD durante a sua vida útil.

4.4. EVIDENCIAÇÃO

As demonstrações contábeis devem divulgar:

- a) As políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- b) O valor total escriturado em estoques e o respectivo desdobramento utilizado pelo ente;
- c) O valor de estoques reconhecido como VPD durante o período;
- d) O valor de qualquer ajuste de perdas de estoques reconhecida no resultado do período;
- e) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; e
- f) O valor escriturado de estoques dados como garantia a passivos.

As classificações mais comuns são: mercadorias para revenda, produtos e serviços acabados, matérias-primas e almoxarifado.

5. ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo imobilizado do Sistema CFBio/CRBios, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar os itens do ativo não circulante.

Os procedimentos deste Manual aplicam-se à realidade do Sistema CFBio/CRBios, qualquer outro imobilizado, não contemplado neste Manual, deverá ser tratado pelo Manual de contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), observando a versão do exercício em curso.

Os itens do ativo imobilização estão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão, cuja apuração deve ser feita mensalmente, quando o item do ativo estiver em condições de uso. Ao final de cada exercício financeiro a entidade deverá realizar a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação, da amortização e da exaustão o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

5.1. DEFINIÇÕES

As definições foram tiradas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público exercício 2019 – 8ª Edição, sendo reproduzida para facilitar a utilização deste Manual.

ATIVO IMOBILIZADO

É o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização se dará por mais de um período (exercício).

BENS MÓVEIS

Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

BENS IMÓVEIS

Compreende os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a) **Bens de uso especial:** compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis

residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

- b) **Bens dominiais:** compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, dentre outros.
- c) **Bens de uso comum do povo:** podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d) **Bens imóveis em andamento:** compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
- e) **Demais bens imóveis:** compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

VALOR RECUPERÁVEL

É o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

VALOR LÍQUIDO CONTÁBIL

É o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

PREÇO (VALOR) LÍQUIDO DE VENDA

É o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.

CLASSE DE ATIVO IMOBILIZADO

Representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

CUSTO DO ATIVO

É o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

VALOR JUSTO

É o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

DEPRECIÇÃO

É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

VALOR DEPRECIÁVEL

É o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

EXAUSTÃO

É a redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

AMORTIZAÇÃO

É a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (IMPAIRMENT)

É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

ATIVOS GERADORES DE CAIXA

São aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

ATIVOS NÃO GERADORES DE CAIXA

São aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE UM ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA

É o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

VALOR RECUPERÁVEL NA FORMA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

É o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

VALOR RESIDUAL DE UM ATIVO

É o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

VIDA ÚTIL

O período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

5.2. RECONHECIMENTO

5.2.1. PRINCÍPIO GERAL DO RECONHECIMENTO

Os Conselhos de Biologia deverão aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, faz-se necessário o reconhecimento do bem como ativo.

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável.

Partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Também são

reconhecidos como ativo imobilizado as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

5.2.2. CRITÉRIOS DO VALOR CONJUNTO

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o critério do valor do conjunto, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas da entidade.

Aplicando o critério do valor do conjunto, a entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

5.2.3. ATIVOS IMOBILIZADOS OBTIDOS A TÍTULO GRATUITO

Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, estes devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou o valor patrimonial definido nos termos da doação.

5.2.4. CUSTOS SUBSEQUENTES

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que, cumulativamente:

- a) For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
- b) O custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança, ou seja, em base monetária confiável.

Assim, os conselhos não reconhecem no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item (por exemplo: custos de mão-de-obra, produtos consumíveis). Esses custos são reconhecidos no resultado do exercício quando incorridos.

A entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item, sempre que houver uma melhoria ou adição complementar significativa no bem e se o custo puder ser mensurado com segurança. Além disso, o valor contábil das peças que são substituídas deve ser baixado.

Assim, os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Nesse caso, para se realizar a depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos com melhorias e adições complementares, a entidade poderá:

- a) Depreciar a parte complementar do bem ora adquirida separadamente; ou
- b) Estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

5.2.5. TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o fato deve ser evidenciado em notas explicativas.

5.3. MENSURAÇÃO

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos nesta seção, é importante destacar que os Conselhos inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). Os Conselhos devem reconhecer os

efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Um item do ativo, reconhecido como ativo imobilizado, deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar, por exemplo, desenvolver estacionamentos, etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- a) Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a) Custos de pessoal decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b) Custos de preparação do local;
- c) Custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação); e
- d) Honorários profissionais.

Por outro lado, não se consideram custo de um item do ativo imobilizado os custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

5.3.1. MENSURAÇÃO INICIAL DO CUSTO

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas:

- a) A do preço à vista; ou
- b) O valor justo na data do reconhecimento, quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação.

Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a) A operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- b) O valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Ainda no caso de permuta, o ativo adquirido deverá ser mensurado pelo valor justo mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

5.3.2. MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, os Conselhos devem mensurar esses itens escolhendo entre o Método de Custo - ou o modelo de custo onde um item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo Método da Reavaliação – onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada ser aplicada para toda uma classe de ativos imobilizados.

O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificações não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes.

Caso não haja evidências baseadas no mercado para atribuição do valor justo, pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reposição, o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou a abordagem de unidades de serviço.

O custo de reposição depreciado de um item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes usados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes baseados no preço de períodos passados.

5.3.3. VALOR MÍNIMO

O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesas das operações, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior ao definido pela Secretaria Receita Federal (IN RFB nº 13/92 e suas alterações) ou prazo de vida útil não superior a um ano, isto evidentemente no aspecto fiscal.”

5.4. MENSURAÇÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período.

Os institutos da depreciação, amortização e exaustão têm como característica fundamental a redução do valor do bem. A depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado. Por fim, a exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração. Exemplos de elementos do patrimônio que sofrem a depreciação, amortização e exaustão, respectivamente, são veículos, softwares e os recursos minerais.

5.5. BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM IEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

5.6. EVIDENVIACÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecido nas demonstrações contábeis:

- a) Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- b) Os métodos de depreciação utilizados;
- c) As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- d) O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- e) A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - i. Adições;
 - ii. Baixas;
 - iii. Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - iv. Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;
 - v. Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - vi. Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - vii. Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outros Conselhos. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a) A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- b) A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos

subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a) Valores residuais;
- b) Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- c) Vidas úteis; e
- d) Métodos de depreciação.

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores reavaliados, recomenda-se a seguinte divulgação:

- a) A data efetiva da reavaliação;
- b) O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores – a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);
- c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

- a) O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- b) O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- c) O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d) O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

A entidade que implantar os procedimentos pela primeira vez deve reconhecer inicialmente o ativo imobilizado pelo custo ou valor justo. Para itens do ativo imobilizado que foram adquiridos gratuitamente ou por um valor simbólico, a mensuração ocorre pelo valor justo do item da data de aquisição.

6. ATIVO INTANGÍVEL

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo intangível das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

A entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a) Ativos financeiros;
- b) Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c) Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d) Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e) Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill ou fundo de comércio) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f) Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g) Ativos fiscais diferidos;

- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i) Patrimônio cultural intangível.

6.1. DEFINIÇÕES

ATIVO INTANGÍVEL

É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

PESQUISA

É a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

DESENVOLVIMENTO

É a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

6.2. PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a) For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

- b) Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de outra forma.

No entanto, existem casos excepcionais, como ao se tratar de pessoal. O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

6.3. RECONHECIMENTO

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a) A definição de ativo intangível; e
- b) Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - i. For provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - ii. O custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor

estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico – sem similar no mercado – é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador.

Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- a) Aquisição separada;
- b) Geração interna; e
- c) Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

6.3.1. AQUISIÇÃO SEPARADA

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) Seu preço de compra, acrescido de impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a) Custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- b) Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- c) Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- a) Gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- b) Gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- c) Gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

6.3.2. GERAÇÃO INTERNA

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento. Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em: Fase de Pesquisa e Fase de Desenvolvimento.

6.3.2.1. FASE DE PESQUISA

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a) Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b) Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- c) Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

6.3.2.2. FASE DE DESENVOLVIMENTO

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a) Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b) Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- c) Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
- d) Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- e) Custos relacionados à websites e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- a) Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e) Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) Capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

6.3.2.3. CUSTO DE UM ATIVO INTANGÍVEL GERADO INTERNAMENTE

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a) Gastos de pesquisa: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos;
- b) Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos; e

- c) Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento: adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

6.3.3. AQUISIÇÃO POR MEIO DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc. Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

6.4. MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irreversibilidade ou reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado).

O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

6.5. BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL

O ativo intangível deve ser baixado:

- a) Por ocasião de sua alienação; ou
- b) Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

6.6. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d) A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

7. REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO

Os procedimentos descritos nesse tópico só deverão ser realizados após ajuste a valor justo no ativo imobilizado e intangível, realizado no momento da adoção das novas normas contábeis, com base em um cronograma estabelecido por cada Conselho.

Esse primeiro ajuste a valor justo não se trata de reavaliação ou de redução a valor recuperável e não deve ser registrado como tal. Consiste em ajustes de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e

desvalorizações ocorridas no valor dos bens.

Deve-se ressaltar a importância da definição de uma data de corte, que visa separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos no setor de patrimônio é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, a entidade deve mensurar as classes que o compõem, escolhendo entre o Modelo de Custo - onde um item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas - ou Método de Reavaliação – onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação, menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A política escolhida deve ser aplicada para toda uma classe de ativos imobilizados ou intangível.

7.1. REAVALIAÇÃO

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível a entidade adotar esse método de mensuração, é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

7.1.1. REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade.

São exemplos de classe de contas:

- a) Terrenos;
- b) Edifícios operacionais;
- c) Maquinário;
- d) Veículos a motor;
- e) Móveis e utensílios;
- f) Equipamentos de escritório.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão

de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterà ao menos as seguintes informações:

- a) Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) identificação contábil do bem;
- c) Quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) Data de avaliação; e
- f) A identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela Fipe, no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

7.1.2. REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. O método de reavaliação não permite:

- a) A reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b) O reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Caso um item de uma classe de ativo intangível não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este item deverá ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade.

7.1.3. REGISTRO CONTÁBIL DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada Conselho possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os Conselhos não possuam um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve:

- a) Ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado, ou
- b) Ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de

reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Os Conselhos que reconhecerem a reavaliação de seus ativos em conta de reserva no patrimônio líquido deverão baixar a reserva de reavaliação:

- a) Pela baixa ou alienação do ativo.
- b) Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. O valor da reserva de reavaliação a ser baixado é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

Nos casos em que o ente reconheceu o aumento relativo à reavaliação dos seus ativos diretamente em conta de resultado, não haverá registros posteriores.

7.2. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

O Conselho deve avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*).

Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável do ativo que reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla, conforme mencionado.

O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos. Desta forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

7.2.1. CLASSIFICAÇÃO

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços). A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

7.2.2. IDENTIFICAÇÃO DE PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

O Conselho deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade.

Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados. Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

7.2.2.1. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÕES

- a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem.
 - i. Uma delegacia do Interior fechada por falta de demanda.
- b) Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.
- c) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

7.2.2.2. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÕES

- a) Evidência de danos físicos no ativo. Exemplos:
 - i. Um edifício danificado por um incêndio, inunda o ou outros fatores;
 - ii. Um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e
 - iii. Equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.
- b) Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado.
- c) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo os Conselhos identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, os Conselhos precisam avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irrecuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

7.2.3. MENSURAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

7.2.4. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irrecuperabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

A redução ao valor recuperável pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos, as seguintes informações:

- a) Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b) A identificação contábil do bem;
- c) Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d) Vida útil remanescente do bem;
- e) Data de avaliação; e

A identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

7.2.5. REVERSÃO DE UMA PERDA POR IRRECUPERABILIDADE

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irrecuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irrecuperabilidade.

7.2.5.1. FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÕES

- a) O ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;

- b) A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

7.2.5.2. FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÕES

- a) A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- b) Uma decisão para recomeçar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;
- c) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irrecuperabilidade, exigindo que a entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por irrecuperabilidade para este ativo.

A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável.

Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

- a) Se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;
- b) Se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irre recuperabilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irre recuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão da perda por irre recuperabilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irre recuperabilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

7.2.6. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se à entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- a) O valor das perdas por irre recuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e
- b) O valor das reversões de perdas por irre recuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irre recuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irre recuperabilidade;
- b) O valor da perda por irre recuperabilidade reconhecida ou revertida;
- c) A natureza do ativo;
- d) O segmento ao qual o ativo pertence;
- e) Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;

- f) Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- g) Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

7.3. DEPRECIÇÃO

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- a) Deterioração física;
- b) Desgastes com uso; e
- c) Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência.

Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação se encontra vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Para efetuar-se a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a VPD de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

A depreciação cessa quando do término do período de vida útil do ativo ou quando ele é baixado. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se

houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

A depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo é definida conforme alguns fatores:

- a) Desgaste físico, pelo uso ou não;
- b) Geração de benefícios futuros;
- c) Limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d) Obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a) O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b) Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.
- c) O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.
- d) A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final

do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial.

Assim, não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis.

O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam eles próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Nesse caso, os componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente

consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A VPD de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível.

Em regra, observam-se os seguintes efeitos nas demonstrações:

Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanco Patrimonial (BP)
Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
3.3.3.x.x.xx Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.x.x.x.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

7.3.1. VALOR DEPRECIÁVEL E PERÍODO DE DEPRECIÇÃO

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

$$\text{Valor depreciável} = \text{valor contábil bruto} - \text{valor residual}$$

7.3.2. MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso.

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

Exemplos de casos práticos tirados do MCASP 2017.

Caso Prático 1

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente.

A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 1

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
2	R\$ 400,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
3	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
4	R\$ 400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
5	R\$ 400,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

Caso Prático 2

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%.

Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 2			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	$5/15 * 2000,00 = R\$ 666,67$	R\$ 666,67	R\$ 1.933,33
2	$4/15 * 2000,00 = R\$ 533,33$	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
3	$3/15 * 2000,00 = R\$ 400,00$	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
4	$2/15 * 2000,00 = R\$ 266,67$	R\$ 1.866,67	R\$ 733,33
5	$1/15 * 2000,00 = R\$ 133,33$	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

Caso Prático 3

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 3			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 2.400,00
2	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
3	R\$ 200,00	R\$ 600,00	R\$ 2.000,00
4	R\$ 200,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
5	R\$ 200,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00
6	R\$ 200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
7	R\$ 200,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.200,00
8	R\$ 200,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
9	R\$ 200,00	R\$ 1.800,00	R\$ 800,00
10	R\$ 200,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

7.3.3. ASPECTOS PRÁTICOS DA DEPRECIAÇÃO

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da

possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente à construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

- a) A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.
- b) A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de 26/30 da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de 20/30 da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

- a) Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;
- b) Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e
- c) Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados.

Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

7.4. AMORTIZAÇÃO

7.4.1. DETERMINAÇÃO DA VIDA ÚTIL

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.

Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a) A utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;
- b) Os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e) O nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f) O período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g) Se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica.

Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indicam que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a) Existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;
- b) Existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e

- c) O custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

7.4.2. AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL (COM VIDA ÚTIL DEFINIDA)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

7.4.3. MÉTODOS DE AMORTIZAÇÃO

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o método linear (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo,

devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

7.4.4. DETERMINAÇÃO DO VALOR RESIDUAL

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

- a) Haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil;
- b) Exista mercado ativo para ele e, cumulativamente:
 - i. O valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;
 - ii. Seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

7.4.5. REVISÃO DO PERÍODO E DO MÉTODO

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

7.4.6. ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. A entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existem indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

7.4.7. REVISÃO DA VIDA ÚTIL

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

7.5. CONTABILIZAÇÕES DA REAVALIAÇÃO DE BENS E RECUPERAÇÃO DE BENS

REAVALIAÇÃO DE BENS E RECUPERAÇÃO DE BENS

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado. O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado. Primeiramente deve-se baixar a depreciação para posteriormente fazer a reavaliação.

Imobilizado reavaliação aumentativa

Débito na conta:	1.2.3.8.1.01.xx	(-) Depreciação de Imobilizados
Crédito na conta:	1.2.3.x.x.xx.xx	Imobilizado

Débito na conta:	1.2.3.x.xx.xx	Imobilizado Bens Móveis
Crédito na conta:	4.6.1.1.1.01.01	Reavaliação de Imobilizado

Imobilizado reavaliação diminutiva

Débito na conta:	1.2.3.8.1.01.xx	(-) Depreciação de Imobilizados
Crédito na conta:	1.2.3.x.x.xx.xxx	Imobilizado

Débito na conta:	1.2.3.x.x.xx.xxx	-Imobilizado Bens Móveis
Crédito na conta:	3.6.1.1.1.01.03	- Perdas do Ativo Imobilizado

Intangíveis reavaliação aumentativa

Débito na conta:	1.2.4.8.1.xx.xx	(-) Amortização acumulada
Crédito na conta:	1.2.4.x.x.xx.xx	Intangível

Débito na conta:	1.2.4.x.x.xx.xx	-Intangível
Crédito na conta:	4.6.1.1.1.01.01	-Reavaliação de Intangíveis

Intangíveis reavaliação diminutiva

Débito na conta:	1.2.4.8.1.xx.xx	(-) Amortização acumulada
Crédito na conta:	1.2.4.x.x.xx.xx	-Intangível

Débito na conta:	1.2.4.x.x.xx.xx	-Intangível
Crédito na conta:	3.3.3.2.1.01.02	- Amortização de Intangível

8. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

O objetivo deste capítulo é normatizar o tratamento, para fins de demonstrações contábeis, conferido à variação patrimonial aumentativa (VPA) de transação sem contraprestação, particularmente relativo a tributos, transferências e multas.

8.1. DEFINIÇÕES

TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

Em geral, é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e em contrapartida entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca. Considera-se, ainda, como transação sem contraprestação, a situação em que a entidade fornece diretamente alguma compensação em troca de recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos.

TRIBUTO

São benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com a lei, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais. De acordo com os art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

TRANSFERÊNCIAS

São ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação diferentes de tributos, tais como repartições tributárias, transferências voluntárias, doações e multas.

MULTAS (PENALIDADES PECUNIÁRIAS)

São benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinação judicial ou administrativa, como consequência de infração da legislação.

ESPECIFICAÇÕES SOBRE ATIVOS TRANSFERIDOS

São termos legais ou regulamentares, ou contratuais, que se aplicam ao uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que elabora as demonstrações contábeis.

CONDIÇÕES SOBRE ATIVOS TRANSFERIDOS

São especificações que determinam que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devam ser consumidos pelo recebedor conforme especificado. Caso contrário, os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devem ser devolvidos ao transferente.

RESTRICÇÕES SOBRE ATIVOS TRANSFERIDOS

São especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devam ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

8.2. REGISTRO DAS TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES

Ao contrário do que ocorre no setor privado, a maior parte das variações patrimoniais aumentativas (VPA) das entidades do setor público decorrem de transações sem contraprestação, principalmente as relativas a tributos, transferências e multas.

Os tributos são exemplos de transação sem contraprestação uma vez que:

- a) São instituídos mediante lei (não cabe o estabelecimento de tributos por meio de contratos ou outros meios legais de acordo);
- b) Compulsoriedade de pagamento (ninguém pode se esquivar de pagar tributos, salvo nas permissões instituídas mediante lei);

Esclareça-se que, embora o ente público forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos tributos.

8.3. RECONHECIMENTO

Uma transação sem contraprestação com entrada de recursos para o Conselho, via de regra, gera VPA. Em contrapartida, a entrada de recursos provoca a contabilização de um ativo. Contudo, a transação pode gerar custos, o que implica na necessidade de contabilização de uma variação patrimonial diminutiva (VPD), como a exemplo a remuneração da rede bancária (despesas bancárias) pela prestação de serviço de recebimento dos pagamentos de tributos pelos contribuintes. Nesses casos, deve-se fazer a contabilização dos custos necessários ao recebimento ou funcionamento do item do ativo por meio da VPD correspondente.

Ressalta-se que há casos em que são observadas condições sobre ativos transferidos, o que pode gerar obrigações para o ente recebedor. Nesses casos, à medida que as condições forem sendo realizadas, deve-se proceder à baixa do passivo com a correspondente realização da VPA.

8.3.1. VPA E CUSTOS ENVOLVIDOS EM TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES

A VPA de um Conselho deve compreender o total de ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviços recebido ou a receber. Assim, a VPA configurada na receita sem contraprestação representa um aumento na situação patrimonial líquida do ente.

Quando o ente público não arrecada diretamente os seus recursos, ou seja, a arrecadação se faz por intermédio de agentes arrecadadores (agente de governo ou terceiros), os montantes arrecadados não devem ser registrados como aumento da situação patrimonial líquida ou da receita de tais agentes arrecadadores, pois estes não podem controlar o uso dos recursos ou se beneficiar dos ativos arrecadados para realizar seus objetivos próprios – a receita é do ente público.

Quando necessário que haja gasto relativo à consecução do recebimento de recursos sem contraprestação, tais gastos devem ser contabilizados como custos relacionados à respectiva receita. Assim, a receita deve ser registrada pelo ingresso bruto de benefícios econômicos ou de potencial de serviços futuros e, quando houver, os custos necessários para seu recebimento devem ser reconhecidos como custos da transação ou variação patrimonial diminutiva (VPD).

8.3.2. ATIVOS ORIUNDOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES

A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controle de recursos que se enquadrem na definição de um ativo e satisfaçam os critérios de reconhecimento a seguir:

- a) Seja provável que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e
- b) O valor justo do ativo possa ser mensurado em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação contábil.

O ativo obtido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição.

Caso o ente receba numa transação sem contraprestação um item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaçam os critérios para o reconhecimento, essa situação pode justificar sua evidenciação em notas explicativas como ativo contingente.

8.3.3. PASSIVOS ORIUNDOS DE TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÕES

Ativos recebidos na configuração de geradores de receita sem contraprestação podem ser transferidos com base em certas condições, isto é, podem não ser resultantes de uma transação comercial, mas advêm para o ente com certo condicionamento em seu uso ou destinação de seus benefícios. Nos casos em que houver especificações sobre ativos transferidos, deve-se analisar se há necessidade de contabilização de um passivo em conjunto com o ativo recebido pelo ente.

Quando se tratar apenas de restrições sobre ativos transferidos, ou apenas restrições, em que pese a possibilidade do ente receptor ser responsabilizado ou demandado administrativamente ou judicialmente a posteriori, não há necessidade de contabilização inicial de passivo. Nesses casos, há apenas especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devam ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

Todavia, ao se tratar de ativos transferidos que incluem uma exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, sejam devolvidos ao transferente se não utilizados no modo especificado, estaremos diante do que se chama de condições sobre ativos transferidos, ou apenas condições. Nesse caso, observa-se a obrigação de consumo ou utilização dos ativos recebidos de forma determinada e, ainda, em caso de não observância desses pré-requisitos, tem-se a necessidade de devolução dos ativos recebidos ou de outros benefícios econômicos ou potencial de serviços equivalentes.

Na situação acima descrita, deduz-se que o ente é incapaz de evitar uma saída de recursos ao receber o controle de ativos sob condição. Nessas circunstâncias, a obtenção do controle sobre ativos gera uma obrigação presente de transferência de recursos ou potencial de serviços a terceiros, por isso deve ser constituído um passivo equivalente pelo ente receptor.

Observe-se que, muitas vezes, a receita de transação sem contraprestação não se mostra de forma clara desde o princípio. Por isso, deve-se procurar determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição, sendo necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que um ativo transferido deva ser consumido no provimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido

ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando a entidade obtém o controle do ativo. Quando decide se uma especificação é uma condição ou restrição, a entidade deve considerar se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é: (a) exequível; e (b) se seria executada pelo transferente.

Isso ocorre, pois, se não for exequível, não há como se ter uma obrigação de fato. Esses procedimentos são necessários, pois, mesmo que exequível, caso o terceiro transferidor demonstre um histórico de não executar situações semelhantes ou se há intenção declarada de não executar a condição em comento, não há que se falar em obrigação a registrar como passivo.

Observadas as situações acima expostas, a obrigação presente derivada de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de passivo deve ser reconhecida somente quando:

- a) For provável que a saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; e

Estimativa confiável do montante das obrigações puder ser realizada.

8.4. TRIBUTOS

A entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando seu respectivo fato gerador ocorrer e os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

Fato gerador da obrigação principal, ou evento tributável, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do tributo, de acordo com o art. 114 do CTN.

A obrigação tributária principal do contribuinte surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, de acordo com o § 1º do art. 113 do CTN.

O crédito tributário do ente público decorre da obrigação tributária principal e é constituído por meio do procedimento previsto no art. 142 do CTN – o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Segundo a Lei nº 4.320/1964:

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Para fins de registro contábil, os tributos da competência dos Conselhos têm como Fator Gerador a emissão dos boletos de Contribuições e Taxas/Emolumentos das Pessoa Física e Pessoa Jurídica.

Sendo mensurados conforme Resoluções publicadas anualmente com os valores possíveis de cobrança.

Lançamento Exemplificativo

Reconhecimento do Crédito a Receber de Tributos

Natureza da informação: patrimonial

D - 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

C - 4.2.x.x.x.xx.xx VPA – Contribuições

A entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos relativos a tributos. A metodologia utilizada para cálculo do ajuste para perdas deve ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas.

Lançamento Exemplificativo

Ajuste para Perdas de Crédito Tributário

Natureza da informação: patrimonial

D - 3.6.1.7.x.xx.xx VPD com Ajuste para Perdas de Créditos

C - 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)

Reversão do Ajuste para Perdas de Crédito Tributário – quando verificado o recebimento ou alteração nas bases de mensuração (esta última com a devida evidenciação em notas explicativas)

Natureza da informação: patrimonial

D - 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)

C - 4.9.7.x.x.xx.xx VPA com Reversão de Ajuste para Perdas de Créditos

8.5. RECEBIMENTOS ANTECIPADOS

Os recebedores de ativos transferidos devem considerar se essas transferências são, em essência, recebimento antecipado. Este Manual considera que recebimento antecipado se refere a recursos recebidos previamente aos eventos tributáveis ou ao acordo de transferência se tornar obrigatório.

Os recebimentos antecipados relativos a tributos e transferências por meio de acordos que ainda não se tornaram obrigatórios não são fundamentalmente diferentes de outros recebimentos antecipados.

Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente, obedecidas as demais condições relativas a tais elementos patrimoniais, por isso, a VPA não pode ser reconhecida nesse momento. Após a ocorrência do evento que torne o acordo obrigatório, e cumpridas as condições restantes do acordo, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador são reconhecidos como um ativo, pela entrada no caixa, e um passivo – recebimentos antecipados – porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da VPA não foi satisfeito, apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos.

Desse modo, um passivo deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorrer, o passivo deve ser baixado e a VPA deve ser reconhecida.

Observe, a seguir, exemplo de lançamento para recebimento antecipado de tributos:

Lançamentos Exemplificativos

Recebimento Antecipado de Tributos no Curto Prazo

Natureza da informação: patrimonial

- D - 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
 - C - 2.1.8.8.1.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo – Valores Restituíveis (F)
- ou
- C - 2.1.8.9.1.xx.xx Outras Obrigações a Curto Prazo (F)

Recebimento Antecipado de Tributos no Longo Prazo

Natureza da informação: patrimonial

- D - 1.1.1.0.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
 - C - 2.2.8.8.1.xx.xx Demais Obrigações a Longo Prazo – Valores Restituíveis (P)
- ou
- C - 2.2.9.1.1.xx.xx VPA Diferida (P)

Receita Orçamentária Decorrente da Arrecadação do Tributo Antecipadamente

Natureza da informação: orçamentária

- D - 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar
- C - 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos

Natureza da informação: controle

D - 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C - 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

8.6. TRANSFERÊNCIAS

Para fins deste Manual, as transferências incluem, de forma não exaustiva: subsídios; perdão de dívidas; multas; heranças; presentes; e doações. Todos esses itens, e outros que venham a ser identificados com a mesma natureza, apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos conforme definido em lei. De acordo com a NBC TSP 01, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Todavia, devido a possibilidades de tratamentos diversos em relação a itens variados de transferências, a entidade deve desenvolver políticas contábeis, em conformidade com as exigências da norma em comento como as demais NBC TSP vigentes.

8.6.1. TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Para o reconhecimento contábil, o ente receptor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo.

8.6.2. DOAÇÕES

Doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie para outra entidade.

Para doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço é normalmente o recebimento da doação.

As doações são reconhecidas como ativos e variações patrimoniais aumentativas quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável.

As doações recebidas em dinheiro, além de serem reconhecidas como variações patrimoniais aumentativas, por força do art. 57 da Lei nº 4.320/1964, também, deverão ser reconhecidas como receitas orçamentárias.

Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos ou quando existe um acordo obrigatório para se receberem tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a variação patrimonial aumentativa é reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, um passivo é reconhecido, na medida em que as condições são satisfeitas o passivo é reduzido e a receita é reconhecida.

No reconhecimento inicial, doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu valor justo da data de recebimento.

O compromisso de doação não se encaixa na definição de um ativo porque a entidade recebedora é incapaz de controlar o acesso do transferente aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviço incorporado no item comprometido.

8.6.3. MULTAS

Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber em consequência da violação de exigências legais, regulamentares ou contratuais. Em que pese se tratar de uma transferência, conforme o conceito adotado por este Manual, recebe tratamento especial devido a seu caráter de natureza punitiva e coercitiva.

As multas satisfazem a definição de transação sem contraprestação porque não impõem ao governo, em troca, quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Normalmente, são cobradas em montante fixo pelo descumprimento de obrigações legais ou regulamentares, porém, podem ser arbitradas em certos casos, de acordo com a relevância da infração ou reiteração da conduta indesejada, conforme legislação aplicada.

As multas devem ser reconhecidas no ente público como VPA quando se encaixarem na definição de um ativo e satisfizerem os critérios para o reconhecimento de um ativo.

8.7. EVIDENCIAÇÃO

A evidenciação, conforme preconizada por este Manual, auxilia a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é fornecimento de informações úteis sobre a entidade ou órgão público que elabora demonstrações contábeis, voltadas para os usuários dessas demonstrações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

A evidenciação das principais classes de receita auxilia os usuários a realizar julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.

A evidenciação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e às restrições auxiliam os usuários nas avaliações sobre a capacidade de a entidade usar seus ativos de forma discricionária.

As entidades devem evidenciar a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação. Esses passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços se o evento tributável não ocorrer ou se o acordo de transferência não se tornar obrigatório. A evidenciação desses

recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.

As entidades devem realizar evidenciações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Essas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferidor, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais evidenciações ajudam os usuários a fazerem julgamentos sobre a receita futura e a posição da situação patrimonial líquida da entidade.

8.8. CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA

Conforme orientação do Conselho Federal de Biologia o valor da Cota Parte deverá ser contabilizado pelos Regionais no momento da apropriação e recebimento dos tributos e suas atualizações e no reconhecimento do direito da Dívida Ativa.

Por oportuno, salienta-se que os lançamentos das multas por Infração PF e PJ, multas eleitorais, taxas, multa de mora, juros e atualizações poderão ser contabilizados pelos seus recebimentos (regime de caixa).

PELO RECONHECIMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER

- a) Procedimento que permite o registro do crédito tributário a receber conforme a **emissão dos boletos**, pelo Sistema de Cadastro, seja gerado um lançamento contábil, com data de 02 de janeiro do ano a que a anuidade se refere, conforme abaixo:

ANUIDADES

PESSOA FÍSICA

Débito na conta:	1.1.2.1.01.01.001	Pessoas Físicas (CP)
Crédito na conta:	4.1.1.1.01.01.001	Anuidades

PESSOA JURÍDICA

Débito na conta:	1.1.2.1.01.01.002	Pessoas Jurídicas(CP)
Crédito na conta:	4.1.1.1.01.01.001	Anuidades

- a) Procedimento que permite o registro do crédito tributário a receber **conforme a emissão dos boletos**, pelo Sistema de Cadastro, seja gerado um lançamento contábil, com data da emissão do boleto a que a Multa Eleitoral ou Multa por Infração.
- b) Procedimento que permita que **quando da correção (juros, multas e atualização monetária) dos débitos**, seja gerado um lançamento contábil, no decorrer do exercício.

PELA TRANSFERÊNCIA DE CONTAS – CURTO E LONGO PRAZO

- a) Procedimento que permita que em **31/12/XX** de cada exercício todas as anuidades do exercício, multas eleitoral e multas de infração PF e PJ não recebidas, com vencimento superior a 365 dias, sejam transferidas conforme os lançamentos abaixo com os saldos existentes:

Exemplo:

Emissão de um boleto no exercício de 2016, só será permutado para o longo prazo no final do exercício de 2018. Permanecendo no curto prazo durante todo o exercício de 2017.

PESSOA FÍSICA

Débito na conta:	1.2.1.1.01.01.001	Pessoas Físicas (LP) (Saldo)
Crédito na conta:	1.1.2.1.01.01.001	Pessoas Físicas (CP) (Saldo)

PESSOA JURÍDICA

Débito na conta:	1.2.1.1.01.01.002	Pessoas Jurídicas (LP) (Saldo)
Crédito na conta:	1.1.2.1.01.01.002	Pessoas Jurídicas (CP) (Saldo)

DEVOLUÇÕES E CANCELAMENTOS

- a) Permitir o lançamento de **“devolução de anuidade e/ou cancelamento”**, no exercício que foi recebido o valor, em virtude de recebimentos de anuidades em duplicidade ou a maior, cujo valor será devolvido ao profissional ou empresa.
- b) Quando a devolução ou cancelamento for de anuidades do exercício, essa baixa deve ocorrer por meio de estorno de receita.

c) Quando a devolução se tratar de anuidades de exercícios anteriores, essa baixa deverá ocorrer por meio despesa empenhada na conta de “Indenizações e Restituições”.

9. PROVISÕES

A NBC TSP 03 trata da normatização dos procedimentos contábeis relativos a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, no entanto só iremos tratar neste capítulo das Provisões. O objetivo deste capítulo é conceituar provisões e normatizar os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação, sem exaurir todas as formas de Provisões legais. Sempre que houver norma para tratar de um tipo específico de provisão deverá prevalecer a norma específica.

9.1. DEFINIÇÕES

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão não deve remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de recebíveis, por exemplo.

9.2. PROVISÕES

Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto.

Podemos elencar alguns tipos de provisões, por exemplo:

- a) Provisões para riscos trabalhistas – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;
- b) Provisões para riscos fiscais – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;
- c) Provisões para riscos cíveis – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;
- d) Provisões para repartição de créditos tributários – compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos créditos tributários reconhecidos no

lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros entes da federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo; e

- e) Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa – constituída para reconhecer no resultado, as prováveis perdas no recebimento de créditos registrados no ativo. Na contabilidade, um fator importante, na avaliação apropriada de contas a receber, é o tratamento da incerteza.

As provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção. As provisões não se confundem com os demais passivos, tais como:

- a) Contas a pagar, decorrentes de bens ou serviços recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor;
- b) Passivos derivados de apropriações por competência, decorrentes de bens ou serviços recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor;

Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo dos passivos derivados de apropriações por competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões. Essas obrigações são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade ocasionou mudanças significativas na definição de provisões. Com as mudanças adotadas, as provisões deixaram de se referir a ajustes dos valores contábeis de ativos e passaram a se referir apenas a passivos de prazo ou valor incertos.

Dessa forma, embora sejam comumente conhecidos como “provisões”, não são provisões nos termos deste capítulo os ajustes de perdas estimadas com ativos, como, por exemplo, os ajustes para perdas com investimentos e para créditos de liquidação duvidosa, inclusive o ajuste para créditos de dívida ativa. No PCASP, tais ajustes são reconhecidos como contas redutoras do ativo.

9.2.1. RECONHECIMENTO

As provisões devem ser reconhecidas quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

- a) Exista uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados;
- b) Seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação
- c) Seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;

Para que exista uma obrigação presente resultante de eventos passados é necessário que a entidade não possua alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esta situação existe quando a liquidação puder ser exigida por lei ou, no caso de obrigação não formalizada, quando o evento cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

Além disso, são reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade. Assim, uma decisão da entidade não origina uma obrigação, exceto se a decisão tenha sido comunicada a terceiros e gere uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

Uma saída de recursos é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando a probabilidade for pequena, deve-se evidenciar um passivo contingente. Apenas se a possibilidade for remota não será necessária a divulgação do evento.

Em relação ao item “c”, cabe ressaltar que o uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que por natureza têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, uma entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para o reconhecimento da provisão. Nesses casos em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, o passivo, embora exista, não pode ser reconhecido, mas deverá ser divulgado como passivo contingente.

Atendidos os requisitos, as provisões devem ser reconhecidas no passivo, em contas patrimoniais específicas do PCASP.

Reconhecimento da provisão:

Debitar a Conta	3.9.x.x.xx.xx.xxx	VPD de Constituição de Provisões
Creditar a Conta	2.1.7.x.xx.xx.xxx	Provisões

9.2.2. MENSURAÇÃO

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa do gasto necessário para a extinção da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, na data das demonstrações contábeis, liquidar a obrigação ou para transferi-la a um terceiro.

As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo.

Quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado".

Exemplo:

O Conselho detectou que, devido a um erro no sistema de cobrança, uma Contribuição pode ter sido cobrado indevidamente de determinados contribuintes, sendo necessário fazer a restituição. Caso se identifique que a totalidade dos valores cobrados deverá ser restituída, o

desembolso esperado será R\$ 50 mil. Caso se identifique que o erro resultou apenas numa cobrança a maior do tributo, o desembolso esperado será R\$ 25 mil. Caso se identifique que o erro do sistema não afetou a cobrança do tributo, não haverá valor a restituir. Estima-se que 10% dos contribuintes foram indevidamente tributados, 30% tenham sido tributados a maior e que 60% não foram afetados. Nesta situação, o valor esperado para a provisão com as restituições é:

$$(10\% \text{ de R\$ } 50\text{mil}) + (30\% \text{ de } 25\text{mil}) + (60\% \text{ de R\$ } 0) = \text{R\$ } 12.500,00$$

9.2.2.1. AJUSTE AO VALOR PRESENTE

Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

Assim, o valor da provisão deverá ser descontado utilizando-se uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo.

Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

Debitar a Conta	3.4.x.x.xx.xxx	VPD Financeiras
Creditar a Conta	2.1.7.x.xx.xxx	Provisões

9.2.2.2. MUDANÇA NA PROVISÃO

As provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente.

Quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente. O valor da obrigação a pagar poderá ser exatamente igual ao valor provisionado, situação na qual haverá o registro de um fato meramente permutativo. Entretanto, o valor da obrigação a pagar poderá ser inferior ou superior ao valor da provisão. Nesses casos, deverá ser registrada uma

variação patrimonial diminutiva com a complementação ou uma variação patrimonial aumentativa com a reversão da provisão, respectivamente.

Lançamentos:

- a) Quando o valor da obrigação for igual ao valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

Debitar a Conta	2.1.7.x.xx.xx.xxx	Provisões
Creditar a Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	Obrigações a Pagar

- a) Quando o valor da obrigação for maior que o valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

Debitar a Conta	2.1.7.x.xx.xx.xxx	Provisões
Debitar a Conta	3.x.x.x.xx.xx.xxx	VPD
Creditar a Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	Obrigações a Pagar

- a) Quando o valor da obrigação for menor que o valor provisionado:

Registro do passivo e reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

Debitar a Conta	2.1.7.x.xx.xx.xxx	Provisões
Creditar a Conta	2.x.x.x.xx.xx.xxx	Obrigações a Pagar
Creditar a Conta	4.9.7.x.xx.xx.xxx	Reversão de Provisões

Uma provisão somente poderá ser usada para os desembolsos para os quais foi originalmente reconhecida. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outros propósitos ocultaria o impacto de eventos diferentes.

Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para o pagamento da obrigação, a provisão deve ser revertida.

Reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

Debitar a Conta	2.1.7.x.xx.xx.xxx	Provisões
Creditar a Conta	4.9.7.x.xx.xx.xxx	Reversão de Provisões

9.2.2.3. EVIDENCIAÇÃO

Para cada tipo\classe de provisão, a entidade deve evidenciar:

- a) O valor contábil no início e no final do período;
- b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) Montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
- d) As quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- e) O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

9.3. APROPRIAÇÕES

O 13º salário (gratificação natalina) e férias são exemplos de obrigações consideradas passivos derivados de apropriações por competência, não se confundem portanto, com o termo provisões. A diferenciação desses elementos é utilizada para aprimorar a compreensibilidade das demonstrações contábeis. Para o reconhecimento dos passivos relacionados ao 13º salário e às férias deve-se realizar a apropriação mensal em conformidade com o regime de competência. A seguir apresenta-se um roteiro exemplificativo (lançamentos e nível de detalhamento das contas simplificados) com destaque aos registros de natureza patrimonial em consonância com os conceitos abordados nesse manual.

9.3.1. APROPRIAÇÃO DO 13º SALÁRIO

A apropriação mensal por competência é o reconhecimento da obrigação do duodécimo de 13º Salário para cada mês trabalhado. 1 - Apropriação mensal do 13º (1/12 avos):

Natureza da informação: patrimonial

Debitar a Conta	3.1.1.x.x.xx.xx	Remuneração a pessoal - 13º Salário
Creditar a Conta	2.1.1.1.x.xx.xx	Pessoal a pagar – 13º Salário (P)

No mês de pagamento da 1ª parcela do 13º Salário o lançamento deve ser de adiantamento, utilizando-se como contrapartida a conta de Adiantamento de 13º Salário no Ativo Circulante.

A apropriação orçamentária da despesa se dará quando do pagamento da 2ª parcela do 13º salário, baixando patrimonialmente a conta de apropriação.

9.3.2. APROPRIAÇÃO DAS FÉRIAS

Apresenta-se o roteiro exemplificativo para o registro por competência da apropriação de férias e do abono constitucional (1/3).

Apropriação mensal de férias, 1/12 avos (abono constitucional 1/3 e o salário no período de férias)

Debitar a Conta	3.1.1.x.x.xx.xx	VPD com Férias
Creditar a Conta	2.1.1.1.x.xx.xx	Férias a pagar (P)

Pagamento das férias:

O pagamento das férias usualmente está inserido na folha de salários mensal.

10. REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

10.1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 4.320/1964 estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Assim, as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) abrangem três situações:

- a) Despesas de exercícios encerrados², para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria³;
- b) Restos a pagar com prescrição interrompida⁴;
- c) Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Quanto à classificação orçamentária, a DEA corresponde a elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para despesas que pertencem ao exercício anterior.

10.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

Muitas dúvidas surgem no momento de relacionar a DEA com seus efeitos no patrimônio, principalmente quanto à decisão de se contabilizar uma variação patrimonial (VPA ou VPD) ou direto no patrimônio líquido em uma conta de Superávit ou Déficit Acumulados (“Superávit ou Déficit de Exercícios Anteriores” ou “Ajustes de Exercícios Anteriores”, conforme o caso).

²O termo despesa de exercícios encerrados é o mesmo que despesa orçamentária do exercício anterior.

³Despesa que não tenha se processado na época própria corresponde à despesa orçamentária não executada, que ocorreu o empenho, mas este era insubsistente (insustentável, sem valor, sem fundamento) ou foi anulado no exercício anterior.

⁴Restos a Pagar com prescrição interrompida correspondem a Restos a Pagar cancelados antes da prescrição da dívida.

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Diferenças entre Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) e Ajustes de Exercícios Anteriores	
Despesa de Exercícios Anteriores (DEA)	Ajustes de Exercícios Anteriores
É uma classificação da despesa orçamentária quanto à natureza.	É uma conta contábil do Patrimônio Líquido
É representada por um elemento de despesa própria usado no orçamento do exercício corrente para atender a despesas que pertencem ao exercício anteriores	No Plano de Contas é representada pela conta 2.3.7.x.x.xx.xx Ajuste de Exercícios Anteriores – Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes
Pode ou não estar relacionada a eventos que geram registros patrimoniais na conta de Ajuste de Exercícios Anteriores	Seu movimento a débito pode ou não estar relacionado a uma despesa orçamentária classificada como Despesa de Exercícios Anteriores (DEA)

Dessa forma, para dirimir as referidas dúvidas, são apresentados abaixo os procedimentos que deverão ser utilizados para cada uma das situações de DEA previstas na Lei nº 4.320/1964.

10.2.1. DESPESAS DE EXERCÍCIOS ENCERRADOS PARA OS QUAIS O ORÇAMENTO RESPECTIVO CONSIGNAVA CRÉDITO PRÓRIO, COM SALDO SUFICIENTE PARA ATENDÊ-LAS, QUE NÃO SE TENHAM PROCESSADO NA ÉPOCA PRÓPRIA

Segundo o Decreto nº 93.872/1986, que regulamenta o art. 37 da Lei nº 4.320/1964 no âmbito da União, despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente ou anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

No caso de fatos que reduzam a situação patrimonial líquida, o passivo e a VPD deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação, pois ocorreu o fato gerador. Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária corrente.

No caso de fatos que não alterem a situação patrimonial líquida (fatos permutativos) haverá o registro de um passivo e do ativo incorporado ao patrimônio. Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária de capital, a uma despesa corrente com aquisição de itens para estoque ou a uma VPD paga antecipadamente.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior (credor cumpriu a obrigação) sem que tenha sido registrada uma VPD à época própria, nos casos de despesa corrente, exceto aquelas com aquisição de itens para estoque, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente, no qual será executada orçamentariamente a DEA.

10.2.2. COMPROMISSOS RECONHECIDOS APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986, consideram-se compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício as obrigações de pagamento criadas em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Nos casos em que já havia uma obrigação presente, mas em que a administração somente reconheceu a ocorrência do fato gerador em exercício posterior, deve-se registrar o valor em conta de Superávit ou Déficit Acumulado no patrimônio líquido, uma vez que o fato gerador ocorreu em exercício diverso.

Já nos casos em que a lei ou norma cria uma obrigação no momento presente, mas com efeitos retroativos, deve-se registrar a VPD no exercício, uma vez que se trata de fato gerador do exercício atual.

Ressalte-se que nos casos em que a despesa abranja mais de um exercício, a parcela da despesa correspondente ao exercício anterior deverá ser registrada como DEA, mas a despesa referente ao exercício corrente constitui despesa orçamentária do ano.

10.2.3. RESTOS A PAGAR COM PRESCRIÇÃO INTERROMPIDA

O Decreto nº 93.872/1986 dispõe que restos a pagar com prescrição interrompida são as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda esteja vigente o direito do credor.

Essa situação poderá ocorrer nos seguintes casos:

a) Restos a Pagar Não Processados

Caso os restos a pagar não processados a liquidar tenham sido inscritos sem que o credor tenha cumprido sua obrigação, o passivo, a VPD ou o ativo deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação (ocorrência do fato gerador), com concomitante registro da DEA. Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior, sem que tenha sido registrada uma VPD ou incorporado um ativo na época própria, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente (no qual será executada a DEA) ou a incorporação do ativo, a depender do caso.

a) Restos a Pagar Processados

Tendo em vista que os restos a pagar processados pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

SISTEMA CFBio/CRBios

PARTE III

Procedimentos Contábeis Específicos

Aplicado aos Conselhos Federal e Regionais de Biologia

1. DÍVIDA ATIVA

1.1. INTRODUÇÃO

Dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.

O art. 39 da Lei nº 4.320/1964 dispõe:

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. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 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. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Parágrafo incluído pelo decreto Lei nº 1.735/1979).

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/1969 e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/1978. (Parágrafo incluído pelo Decreto-lei nº 1.735/1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979).

O arcabouço legislativo no âmbito do Sistema CFBio/CRBios para acompanhamento e inscrição em Dívida Ativa Judicial é a Resolução do CFBIO nº 587/92 e a Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80.

1.2. CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Verificado o não recebimento do crédito no prazo de vencimento, cabe ao setor responsável realizar a inscrição em dívida ativa, com observância dos prazos e procedimentos estabelecidos.

A inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor do patrimônio líquido.

Quanto à expectativa de realização, há troca do crédito a receber no ativo circulante pelo crédito de dívida ativa no ativo não circulante, tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Ainda, junto ao crédito encaminhado, devem acompanhá-lo os ajustes para perdas. Isso devido ao registro da Dívida Ativa ser pelo valor bruto do crédito a receber.

1.2.1. INSCRIÇÃO

A inscrição em dívida ativa deverá ser realizada por meio do registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, sendo informado pelo Setor Responsável.

- a) Quando da inscrição em **dívida ativa administrativa** o sistema deverá ser capaz de transferir os valores que estão sendo inscritos, **pelo valor corrigido na data da inscrição**, conforme abaixo:

Pelo valor inscrito em dívida ativa.

Pessoa Física

Débito na conta:	1.2.1.1.02.01.001	Pessoas Físicas (DAA)
Crédito na conta:	1.2.1.1.01.01.001	Profissionais (LP)

Pessoa Jurídica

Débito na conta:	1.2.1.1.02.01.002	Pessoas Jurídicas (DDA)
Crédito na conta:	1.2.1.1.01.01.002	Pessoas Jurídicas (LP)

- a) Quando da transferência da dívida Ativa Administrativa para **Dívida Ativa Executiva** o sistema deverá ser capaz de transferir os valores, conforme abaixo:

Pelo valor inscrito em dívida ativa

Pessoa Física

Débito na conta:	1.2.1.1.03.01.001	Pessoas Físicas (DAE)
Crédito na conta:	1.2.1.1.02.01.001	Pessoas Físicas (DAA)

Pessoa Jurídica

Débito na conta:	1.2.1.1.03.01.002	Pessoas Jurídicas (DAE)
Crédito na conta:	1.2.1.1.02.01.002	Pessoas Jurídicas (DAA)

1.2.2. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS E OUTROS ENCARGOS

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa, previstos em contratos ou normativos legais, devem ser incorporados ao valor original inscrito, de acordo com o regime de competência.

- a) Quando da **atualização mensal da dívida Ativa Administrativa e Dívida Ativa Executiva** o sistema deverá ser capaz de transferir os valores referentes aos juros, multas e atualização monetária, incorridos no mês.

Os lançamentos contábeis referentes à atualização monetária, multas e outros encargos moratórios seguem a mesma estrutura, diferenciando-se quanto às respectivas contas de variação patrimonial aumentativa (VPA).

1.2.3. BAIXA

O recebimento de dívida ativa corresponde a uma receita sob a ótica orçamentária, com simultânea baixa do crédito registrado anteriormente no ativo contra as contas de disponibilidades, sob a ótica patrimonial.

Dívida Ativa Executiva

Os valores não compartilhados de dívida ativa, regra geral, são provenientes de depósitos judiciais não identificados de imediato nas contas dos Regionais

Da Baixa da Dívida Ativa

a) Permite que seja realizado o lançamento de baixa da dívida ativa tendo em vista o perdão da dívida autorizado em plenário ou por decisão judicial.

1.2.4. AJUSTE PARA PERDAS DA DÍVIDA ATIVA

Os créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros.

Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.

O ajuste para perdas deverá ser registrado no ativo em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD), independentemente da metodologia utilizada para sua mensuração.

O valor do ajuste para perdas deve ser revisto ao menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis.

No momento da revisão do valor do ajuste, caso o valor das perdas esperadas seja maior do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser registrada mediante lançamento idêntico ao da constituição.

Caso o novo valor seja menor do que o registrado anteriormente, a diferença deverá ser revertida mediante registro de uma variação patrimonial aumentativa (VPA).

1.2.5. PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

Os Conselhos Regionais de Biologia, deverão adotar os procedimentos contábeis relativos ao reconhecimento da perda estimada de créditos de liquidação duvidosa e da provisão de cota-

parte a ser repassada ao CFBio, com o objetivo de atender a convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, aos padrões internacionais.

A metodologia para apuração e contabilização do ajuste para perdas de crédito, deverá ter por base a média de inadimplência dos três últimos exercícios e o seu resultado será aplicado sobre o saldo final dos créditos a receber registrado na contabilidade.

Deverá ser utilizado planilha padronizada como base para constituir o Ajuste para Perdas de Créditos a Receber de Curto e Longo Prazo, que após seu primeiro cálculo passará a utilizar uma série histórica de três exercícios. (Anexo I)

O percentual médio de inadimplência deverá ser aplicado sobre o saldo final dos créditos a receber, conforme demonstrado no balancete trimestral, para o valor a ser reconhecido como perda.

Sempre que houver inclusão ou exclusão de créditos, o procedimento de apuração da perda estimada de créditos deverá ser ajustado, cujo novo resultado deverá ser ajustado por complementação ou reversão.

Os valores de complemento ou reversão do Ajuste para Perdas dos Créditos a Receber de Curto e Longo Prazo, deverão ser contabilizados em conta redutora do ativo.

Para fins de equilíbrio patrimonial, a provisão da cota-parte deverá ser calculada pelo saldo líquido dos créditos a receber de curto e longo prazo, e o seu valor deverá ser ajustado no mesmo momento do ajuste para perdas dos créditos a receber.

A cota parte do CFBio deverá ser provisionada no passivo do CRBio juntamente com o reconhecimento do crédito a receber de cada exercício sendo contabilizada em variação patrimonial diminutiva, específica para este registro contábil.

2. PESSOAL E ENCARGOS

Os procedimentos contábeis a seguir tratam da apropriação da remuneração, de diversos benefícios, assim como a apropriação relacionada a 13º salário e férias dos empregados dos Conselhos de Biologia.

2.1. FOLHA DE PAGAMENTO

A contabilização da folha de pagamento parte do orçamento:

1º Passo: Empenhar valores conforme resumo da folha e de acordo com cada rubrica ou emitir empenho estimativo, no início de exercício, a critério de cada Regional.

2º Passo: Liquidar pelos valores do resumo da folha e de acordo com cada rubrica. As contas do passivo serão utilizadas conforme entendimento de cada Regional. Esta conta do passivo a ser utilizada deve ter natureza transitória.

3º Passo: Contabilizar todos os descontos efetuados dos empregados como: adiantamento de salário, férias, consignações (INSS, IRRF, Sindicatos, pensões, etc.), assistência médica, odontológica, vale transporte, seguro de vida e outros descontos.

4º Passo: Contabilizar o Líquido da Folha de Pagamento.

2.2. ENCARGOS

A contabilização dos encargos (FGTS, INSS Patronal e PIS) da folha de pagamentos deverão ser contabilizados no mês da sua competência e nos meses que ocorrerem proventos relacionados as férias e/ou ao 13º salário, deverão ser apropriadas ai baixas dos valores já provisionados.

2.3. APROPRIAÇÃO POR COMPETÊNCIA

Passivos derivados de apropriações por competência, decorrentes de bens ou serviços recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados, como, por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias e décimo terceiro salário;

Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo dos passivos derivados de apropriações por competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões. Essas obrigações são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar.

2.3.1. APROPRIAÇÃO DE FÉRIAS

Para efeito do cálculo de férias a pagar deverão ser calculados os “avos” referentes ao mês incorrido com base no período aquisitivo.

Exemplo: um funcionário contratado em 1º de junho de 20XX, no dia 30 de junho, deverá ser apropriado 1/12 (um doze avos), correspondente às férias e mais os encargos de INSS, FGTS e PIS, e assim sucessivamente, até completar o ciclo de 12 meses. Caso o funcionário não goze as férias na mesma data de contratação, inicia-se um novo ciclo para o novo período aquisitivo.

No momento da baixa da provisão de férias do período aquisitivo, já apropriado no passivo, só deverá ocorrer quando do efetivo pagamento das férias a serem usufruídas pelo funcionário, ou pelo pagamento do direito a férias em rescisão contratual, caso esta ocorra primeiro.

Baixa da Apropriação de Férias

A baixa da apropriação de férias ocorrerá na fase de liquidação da despesa, quando a folha de pagamentos mensal é apropriada.

2.3.2. APROPRIAÇÃO DE 13º SALÁRIO

A apropriação do 13º salário deverá ser feita mensalmente, devendo o cálculo ser efetuado com base no exercício financeiro de 1º de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano.

Exemplo: para funcionário contratado em 1º de junho de 20XX, no dia 30 de junho, deverá ser apropriado 1/12 (um doze avos) correspondente ao 13º salário e mais os encargos de INSS, FGTS e PIS e, assim, sucessivamente até 31 de dezembro, quando será devida a última parcela referente ao exercício, sendo devidos, neste caso, apenas 7/12 (sete doze avos) de 13º salário.

Na baixa será efetuada por ocasião do pagamento da 1ª (segunda) e da última parcela de 13º salário a ser efetuada em dezembro, em contrapartida com as contas bancárias e adiantamento de 13º salário, registrado no realizável em decorrência dos adiantamentos.

Quando do efetivo pagamento do 13º salário provisionado deverá ser empenhado e liquidado, utilizando-se as contas próprias para tais fatos.

SISTEMA CFBio/CRBios

PARTE IV

Procedimentos para Prestação de Contas e Balancetes Mensais

Aplicado aos Conselhos Federal e Regionais de Biologia

1. INTRODUÇÃO

Para elaboração dos Balancetes Trimestrais e Prestação de Contas os Conselhos Regionais de Biologia devem obedecer às Resoluções específicas e suas alterações.

1.1. PRESTAÇÕES DE CONTAS TRIMESTRAIS

Os processos de prestação de contas, servem como suporte aos gestores para visualizar a situação Conselho diante dos saldos mensurados.

Como regra geral, para a perfeita elaboração dos processos de prestação de contas, inicialmente devem ser conciliadas as contas com saldos, começando-se por aquelas em que esses saldos sejam mais significativos.

Antes do encerramento da prestação de contas trimestral, devem ser apropriadas todas as despesas e receitas pelo Regime de Competência.

Os prazos e as peças para envio dos processos de prestação de contas trimestral serão estabelecidos por resolução específica.

1.2. PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS

1.2.1. ROL DOS RESPONSÁVEIS

No Rol de Responsáveis a ser elaborado para a composição das prestações de contas, deverá constar:

- a) nome completo e por extenso; e número do Cadastro de Pessoa Física do Ministério da Fazenda (CPF/MF);
- b) identificação da natureza de responsabilidade e dos cargos ou funções exercidas;
- c) indicação dos períodos de gestão, por cargo ou função;
- d) identificação dos atos de nomeação, designação ou exoneração, incluindo a data de publicação no Diário Oficial;
- e) endereço residencial completo; e

f) endereço eletrônico, se houver.

1.2.2. OUTRAS ORIENTAÇÕES

As peças constantes do processo deverão estar devidamente rubricadas pelo representante legal da gestão, bem como pelo responsável técnico pela contabilidade.

É de responsabilidade da Comissão de Tomada de Contas e do Plenário de cada Conselho Regional a emissão de parecer conclusivo, consubstanciado no exame fiel dos documentos que refletem a situação econômico-financeira da entidade.

Os processos de Prestações de Contas, depois de formalizados e devidamente homologados pelos Conselhos Regionais de Biologia (CRBios), serão encaminhados à CFBio para exame e parecer.

As contas do Sistema CFBio/CRBios serão submetidas ao Egrégio Plenário do CFBio, que, após o julgamento, serão aprovadas, concluindo pela regularidade absoluta, regularidade com ressalva ou pela irregularidade das contas, em conformidade com as normas internas. Por fim, os processos serão arquivados na Comissão de Tomada de Contas do Conselho Federal de Biologia.

Poderá ser promulgada pelo CFBio, por meio de ato específico, norma para o encerramento do exercício, quanto a apresentação de prestação de contas de adiantamentos e suprimento de fundos, aos prazos a serem cumpridos para a emissão de empenhos, efetivação de pagamentos, etc., com vistas à uniformização da elaboração das demonstrações contábeis.

Por ocasião do encerramento do exercício, deverá ser levado em consideração o resultado das contas que interferem no patrimônio líquido, entre as quais destacam-se:

- a) imobilizado - Bens móveis e imóveis (decorrentes de suas variações ativas ou passivas - qualitativas e inventário);
- b) adiantamentos;
- c) suprimento de fundos;
- d) apropriação das receitas e despesas por competência;

- e) convênios e eventos;
- f) provisões por competência;
- g) provisões de contingências