

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉ DA ROSA GONÇALVES

**DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA: ESTUDO COMPARATIVO DOS
COMPONENTES TÍPICOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL *VERSUS*
EMPRESARIAL**

**Florianópolis
2010**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉ DA ROSA GONÇALVES

**DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA: ESTUDO COMPARATIVO DOS
COMPONENTES TÍPICOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL *VERSUS*
EMPRESARIAL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Flávio da Cruz, Msc.

**Florianópolis
2010**

ANDRÉ DA ROSA GONÇALVES

**DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA: ESTUDO COMPARATIVO DOS
COMPONENTES TÍPICOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL *VERSUS*
EMPRESARIAL**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 17 de junho de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Flávio da Cruz, Msc.
Orientador(a)

Professor(a) Joaquim José de Santanna, Msc.
Membro

Professor(a) Ricardo Rodrigo Stark Bernard, PhD
Membro

RESUMO

GONÇALVES, André da Rosa. **Demonstrativo de Fluxo de Caixa: Estudo Comparativo dos Componentes Típicos no Setor Público Estatal versus Setor Privado**. 2010. 106 páginas. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA: ESTUDO COMPARATIVO DOS COMPONENTES TÍPICOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL *VERSUS* EMPRESARIAL

O presente trabalho foi realizado com o intuito de estabelecer um estudo comparativo entre a contabilidade aplicada ao setor privado com a contabilidade utilizada pelas entidades do setor público estatal. Para isto, buscou-se enfatizar o Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) como demonstrativo comum a estas duas áreas de atuação da Ciência Contábil associando seus componentes típicos pelas atividades operacionais, de investimento e financiamento. Para fundamentar o estudo comparativo, pesquisou-se acerca das características que delineiam cada setor, como a regulamentação aplicável, os demonstrativos a serem evidenciados e usuários da informação contábil, bem como o resultado apurado em determinado período. Os aspectos de harmonização contábil também compõem a análise comparativa desta pesquisa, tendo em vista as alterações decorrentes no cenário da contabilidade brasileira para os dois setores analisados. A metodologia aplicada à pesquisa é classificada em três partes, que são pelos objetivos (descritivo), pelos procedimentos (bibliográfico e documental) e pela abordagem, que é especificamente qualitativa e desenvolvida por um método comparativo. Para isto, usou-se de diversas fontes de dados e informações como livros e *sites* direcionados ao assunto abordado, bem como o levantamento de leis e normas atualizadas para motivar as relações obtidas. Na fundamentação de conceitos, buscou-se definir aspectos inerentes ao setor público como a definição de Estado e seu objetivo, de administração pública e da contabilidade pública. Além disso, definiu-se alguns aspectos relacionados ao planejamento financeiro, tendo em vista que o demonstrativo trabalhado relaciona-se a disponibilidade financeira das entidades do setor público e privado. Com base nos objetivos pretendidos e na comparação efetuada, notou-se semelhanças em alguns aspectos, porém as diferenças entre a contabilidade aplicada ao setor privado e a contabilidade pública estatal ainda são superiores, o que dificulta a aplicação de um modelo de contabilidade semelhante entre si. Entre outros fatores, considera-se que as diferenças expostas baseiam-se em aspectos típicos da administração pública, como a não finalidade de lucro e a observância dos princípios da administração pública, como a legalidade, publicidade, eficiência, entre outros, que também devam ser seguidos pela contabilidade aplicada ao setor público estatal.

Palavras-chave: Contabilidade Pública Estatal. Contabilidade Empresarial. Demonstrativo de Fluxo de Caixa.

*“Nunca, jamais desanimeis,
embora venham ventos contrários”*

Santa Paulina

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus,

À minha mãe, meu exemplo de vida, de superação e carisma, e que sempre me incentiva em minha caminhada acadêmica e pessoal,

Aos meus irmãos, verdadeiros amigos, os quais eu sempre pude confiar,

Aos demais familiares e amigos, pelo apoio e paciência em minhas ausências,

Aos meus colegas de graduação, que dividiram estes anos de aprendizado, dificuldades e alegrias,

Aos professores, pelos ensinamentos e dedicação ao ensino de qualidade,

Enfim, agradeço a todos que de maneira direta ou indireta contribuíram para a minha formação acadêmica e pessoal ao longo desses anos.

LISTA DE FIGURA

Figura 1 – Principais elementos da formação do Estado.....	14
Figura 2 – Distribuição das funções do Estado pelos respectivos poderes.....	16
Figura 3 – Distribuição das funções do Estado pelos respectivos poderes.....	17
Figura 4 – Classificação e características dos bens públicos.....	26

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elementos determinantes na elaboração do orçamento de caixa	45
Quadro 2 – Estrutura da Lei das Sociedades Anônimas por capítulos	49
Quadro 3 – Conceituação dos princípios fundamentais da contabilidade	50
Quadro 4 – Normas técnicas societárias de conceitos e estruturas, em conformidade com as internacionais	51
Quadro 5 – Normas técnicas societárias de aspectos contábeis específicos, em conformidade com as internacionais	52
Quadro 6 – Normas técnicas especiais que não correlacionam às internacionais	53
Quadro 7 – Estrutura da lei que estabelece normas gerais de direito financeiro	55
Quadro 8 – Modificações da estrutura das despesas por categoria econômica	56
Quadro 9 – Estrutura do governo por funções	56
Quadro 10 – Estrutura da Lei de Responsabilidade Fiscal	57
Quadro 11 – Conceituação dos princípios fundamentais da contabilidade adaptados ao setor público	57
Quadro 12 – Normas técnicas aplicadas ao setor público	58
Quadro 13 – Portarias publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional	59
Quadro 14 – Anexos de publicação obrigatória segundo a Lei 4.320/64 e atualizações posteriores	63
Quadro 15 – Demonstrativos de metas fiscais de publicação obrigatória segundo a LRF	64
Quadro 16 – Anexos que acompanham o RREO	65
Quadro 17 – Anexos que acompanham o RGF	65
Quadro 18 – Usuários internos das informações contábeis de entidades empresariais	67
Quadro 19 – Usuários externos das informações contábeis de entidades empresariais	67
Quadro 20 – Grupos e tipos de usuários das informações contábeis do setor público	68
Quadro 21 – Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses	69
Quadro 22 – Comparativo dos usuários das informações contábeis	70
Quadro 23 – Reservas e retenções do lucro líquido permitidos na legislação	72
Quadro 24 – Normas internacionais e as respectivas entidades competentes pelas edições	76
Quadro 25 – Elementos sintéticos de uma DFC governamental	79
Quadro 26 – Comparação dos ingressos típicos das atividades operacionais	81
Quadro 27 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades operacionais	82
Quadro 28 – Comparação dos ingressos típicos das atividades de investimento	84
Quadro 29 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades de investimento	85
Quadro 30 – Comparação dos ingressos típicos das atividades de financiamento	87
Quadro 31 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades de financiamento	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EPP	Empresa de Pequeno Porte
EVA	Valor Econômico Adicionado
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IN	Instrução Normativa
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ME	Micro Empresa
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
QDD	Quadro de Detalhamento de Despesa
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
ROI	Retorno Sobre Investimento
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SA	Sociedade Anônima
SFI	Sistema Financeiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 TEMA E PROBLEMA	3
1.2 OBJETIVO.....	5
1.2.1 Objetivo Geral	5
1.2.2 Objetivos Específicos	6
1.3 JUSTIFICATIVA	6
1.4 METODOLOGIA	8
1.4.1 Classificação pelos Objetivos	8
1.4.2 Classificação pelos Procedimentos	9
1.4.3 Classificação pela Abordagem	10
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	11
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 O ESTADO E SEU OBJETIVO	13
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.2.1 Princípios Básicos da Administração Pública	19
2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA	23
2.3.1 Patrimônio Público	25
2.3.2 Receita Pública	29
2.3.3 Despesa Pública	31
2.3.4 Regime de Escrituração	33
2.4 PLANEJAMENTO FINANCEIRO	34
2.4.1 Controle Financeiro	37
2.4.2 Cronograma de Desembolso	41
2.4.3 Orçamento de Caixa	44
3 CONTABILIDADE PÚBLICA VERSUS EMPRESARIAL: ESTUDO COMPARATIVO COM ÊNFASE PARA O FLUXO DE CAIXA	47
3.1 REGULAMENTAÇÃO APLICÁVEL	47
3.1.1 Setor Privado	48
3.1.2 Setor Público Estatal	54
3.2 DEMONSTRATIVOS EVIDENCIADOS	60
3.2.1 Setor Privado	60

3.2.2 Setor Público Estatal	62
3.3 USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	66
3.3.1 Setor Privado	66
3.3.2 Setor Público Estatal	68
3.4 RESULTADO APURADO	70
3.4.1 Setor Privado	71
3.4.2 Setor Público Estatal	73
3.5 HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS	75
3.6 DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA	77
3.6.1 Componentes típicos das Atividades Operacionais	80
3.6.2 Componentes típicos das Atividades de Investimento	84
3.6.3 Componentes típicos das Atividades de Financiamento	87
4 CONCLUSÕES	90
4.1 CONCLUSÕES SOBRE O TEMA	90
4.2 CONCLUSÕES SOBRE OS OBJETIVOS	91
4.3 RECOMENDAÇÕES	93
REFERÊNCIAS	95
ANEXOS	99

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se da existência de uma variedade de métodos para tentar controlar o patrimônio das entidades ou até mesmo dos indivíduos. Opina-se que uma das maneiras mais precisas e eficientes é pela escrituração dos dados referentes aos atos e fatos que modificam o patrimônio no decorrer do tempo, o que se pode chamar de contabilidade.

Verifica-se, contudo, que a contabilidade vai além da função escritural e atinge diferentes tipos de entidades. Para Iudícibus *et al* (1998) a Contabilidade tem uma área estendida e define que:

[...] na qualidade de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc.

Em função destas diversificações, o sistema contábil pode seguir especificações para atender de forma direcionada e eficiente a cada uma de suas necessidades. Entre elas pode-se mencionar a contabilidade pública utilizada no setor público estatal e a contabilidade empresarial aplicada às entidades do setor privado, sendo, nestes casos, regulamentadas cada uma por leis e normas que na maioria dos casos se distinguem.

No tocante às entidades inseridas no sistema jurídico brasileiro cabe ressaltar a divisão entre o regime de direito público e o de direito privado, sendo que no primeiro compreendem-se os órgãos da administração direta, autarquias e fundações criadas pelo Estado e no segundo as empresas públicas e de economia mista, organizações sociais fundações de apoio, entre outras. Nota-se ainda, que o regime jurídico não deve ser confundido com finalidade das entidades tendo em vista a existência de sociedades civis também focalizadas nas atividades de bem comum como as Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) que não almejam lucros, entre outras de regime jurídico privado pertencente à administração pública que atendem a políticas empresariais e retém lucros a seus acionistas, como no caso de sociedades de economia mista.

Para as entidades do regime de direito público, especificamente aquelas inseridas no setor público estatal, a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 estabelece, por meio de seus artigos e anexos, normas gerais de controle dos orçamentos e balanços para as entidades públicas, como União, Estados membros, Municípios e do Distrito Federal (Lei 4.320/64, art.1º, caput).

Às entidades privadas, entretanto, aplica-se a contabilidade geral, que segue a legislação das Sociedades por Ações (SA) da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Sabe-se que entre outras alterações, teve-se significativas mudanças através das leis 10.303/01, 11.638/07 e 11.941/09 quer pela adequação para qualificação do mercado financeiro, quer para internacionalização das normas. Nesta Lei das SA são abordados diversos critérios desde a estruturação societária das companhias até a elaboração das demonstrações contábeis, todos detalhados em seus artigos, parágrafos e incisos.

Comparando-se, ainda que parcialmente, estas duas áreas de aplicação da contabilidade, percebem-se diferenças no tocante aos objetivos e formas de aplicar os resultados obtidos em um período. Além disso, chamam a atenção no contato inicial com o tema, os métodos de avaliação dos ativos, o regime contábil utilizado e os princípios seguidos, que são aplicados de forma distinta. Em relação à essência, entende-se que incorrem de mesma fundamentação, pois ambas controlam o patrimônio das entidades, sejam elas públicas ou privadas, fornecendo dados por meio de relatórios e demonstrativos para o mesmo fim, a tomada de decisão dos gestores.

Contudo, considera-se o conceito de entidade pública estatal um tanto quanto abrangente, abordando as mais variadas pessoas jurídicas de direito público ou em alguns casos às de direito privado. Assim, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 16.1 (NBC T) define que os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades como as entidades do setor público, sendo o espaço social de atuação delas o setor público.

No tocante à contabilidade, segundo a NBC T 16.1 aplicam-se as regras normatizadas ao setor público:

- integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimento suficiente de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Neste contexto, entende-se que a contabilidade aplicada às entidades inseridas no setor público não deve seguir unicamente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as demais regras aplicadas pela contabilidade pública. Uma vez que obrigadas a aplicarem as NBCASP de maneira parcial, também deverão seguir outros preceitos, como àquelas das entidades empresariais, comunitárias, sem fins lucrativos, dentre

outros casos específicos e amparados pelas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo CFC.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A falta ou insuficiência de transparência presenciada no setor público estatal parece não ocorrer somente pela falta de publicidade e sim pela informação apresentada que na maioria das vezes não satisfaz a necessidade do usuário. Além disso, esta carência de informações associa-se com a existência da economia informal, desigualdades no acesso à renda e disparidade no nível de formação oficial do povo que comprometem as interpretações dos usuários e a credibilidade das divulgações do setor público estatal.

Neste contexto, Platt *et al* (2007) define que “a transparência da informação pode estar ligada à compreensibilidade, relacionando-se à apresentação visual, incluindo a formatação (nos demonstrativos, relatórios etc.) e o uso da linguagem”.

Paralelamente a isto, o cenário da contabilidade sofre modificações relevantes, pois, uma forte tendência de harmonização das normas contábeis brasileiras tende a se concretizar para os próximos anos. Neste parâmetro, divulga-se que a contabilidade aplicada às entidades empresariais com a Lei das Sociedades Anônimas já está operando de acordo com a *International Financial Reporting Standard* (IFRS), também chamadas de Normas Internacionais, proporcionando uma harmonização das demonstrações contábeis das empresas de capital aberto instaladas em países distintos.

No Brasil, a contabilidade pública deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBC T 16) que após estudos foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com esta regulamentação, acredita-se que o setor estatal passa a dispor de normas próprias e orientadas pelos princípios contábeis, e que isto propiciará a evidenciação das informações com maior adequação, ou seja, com maior clareza, transparência, uniformidade e compreensibilidade.

Em consequência da NBC T 16 os procedimentos, práticas e divulgação das demonstrações contábeis do setor estatal tendem a proporcionar uma progressão no sentido de aproximar as normas já existentes no Brasil diante das normas internacionais de contabilidade pública publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) (Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 publicada no Diário Oficial da União).

Contudo, cabe ressaltar que o Estado possui características próprias, como no caso do poder concedido aos seus gestores pelas diferentes esferas de governo e em instâncias diversificadas, bem como são convocados às funções designadas.

Segundo a Carta Magna, o poder do Estado é “algo que emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos, nos termos da Constituição Federal”. Assim, parece ser consenso de que os eleitos para administrar o patrimônio público estatal devam preencher suas funções com zelo e total responsabilidade no exercício de sua atividade no intuito de atender as necessidades e interesses daqueles que o elegeram.

Dessa forma, o setor público abrange objetivos diferentes daqueles focados na iniciativa privada, visto que, mesmo utilizando um modelo contábil semelhante em alguns aspectos, a contabilidade pública estatal atua com finalidades distintas da contabilidade privada. Assim, acredita-se que as convergências das normas contábeis do setor público estatal tendem a aproximar-se em algumas feições da Lei das Sociedades Anônimas, adquirindo maior clareza, transparência e rigor nos registros dos atos e fatos, além da publicação das demonstrações contábeis.

Parece que os diferentes campos onde se aplica a contabilidade (pública e privada), antes das convergências para internacionalização, já apontam alguns pontos em comum em seus modelos. No entanto, os pontos de divergências são superlativos, estabelecendo critérios a serem trabalhados em detalhes, os quais devam ser discutidos, para que um modelo único e padronizado seja estabelecido para estes dois campos de atuação da contabilidade.

Contudo, o Estado não deve eximir-se de sua obrigação de atender as necessidades sociais, que segundo Musgrave (1976) devem contribuir para a satisfação e tranquilidade da comunidade inteira e sem qualquer tipo de distinção. Segue como exemplo da atuação estatal o direito a desfrutar as áreas de saúde, educação, segurança entre outros que devem ser proporcionados pelo governo com o intuito de promover o bem-estar de todos sem a contrapartida de interesse lucrativo.

Além disso, entende-se que o atendimento das atividades básicas por uma entidade privada com fins lucrativos à sociedade, inviabilizaria o acesso da população a estes serviços, tendo em vista a difícil associação das atividades empresariais sem a presença de interesse lucrativo. Portanto, o Estado intervém no mercado, dentre outros fins, com o intuito de oferecer aqueles serviços não prestados por empresas privadas.

Segundo Greathouse (1980, *apud* BARGUES, 1990, p. 46), as razões pelas quais esses serviços não são realizados por empresas são:

1. A concorrência causaria duplicação desnecessária nos serviços (como exemplo as estradas);
2. O público não pagaria de forma individual e privada os custos para assegurar um serviço adequado (como exemplo a saúde pública);
3. Fornecedores de recursos não são os beneficiários (como exemplo os serviços sociais).

Sendo assim, o Estado não detém interesse em reter e acumular lucros financeiros ao atender as necessidades sociais, evitando então, concorrência com empresas ou outras entidades lucrativas, fornecendo os serviços com custos mínimos pagos indiretamente na forma de tributos. Com isso, a atividade pública desenvolvida pelo Estado, em linhas gerais, jamais poderia ser delegada a uma empresa de fim lucrativo.

A partir dos pontos levantados, o modelo de padronização e aproximação do setor público às normas das sociedades anônimas, depende da redução das divergências entre elas. Por isso, diante do que se abordou até aqui se tem a seguinte pergunta para este trabalho de pesquisa: **Quais as principais características que diferenciam o modelo de contabilidade pública estatal do modelo de contabilidade aplicada ao setor privado, especificamente nos componentes da Demonstração do Fluxo de Caixa?**

1.2 OBJETIVO

Os objetivos deste trabalho dividem-se em objetivo geral e objetivos específicos. O primeiro aborda de forma ampla o assunto a ser tratado, sendo que o segundo aponta algumas abordagens específicas do tema que serão explanados ao longo deste trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

Associar os componentes típicos do Demonstrativo de Fluxo de Caixa, por atividades, utilizado por empresas de fins lucrativos com as características do setor público estatal, aplicado aos entes da administração direta.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com esta pesquisa buscar-se-á:

- a) apontar as principais diferenças entre estas duas áreas de aplicação da contabilidade pública estatal e a empresarial a partir das regulamentações aplicáveis, demonstrativos e os respectivos usuários, bem como os resultados apurados a serem evidenciados;
- b) expor aspectos importantes da harmonização das normas de contabilidade e quais os benefícios das convergências no cenário atual;
- c) associar, por atividades, as contas apresentadas no modelo de Demonstrativo de Fluxo de Caixa utilizados por empresas com as peculiaridades dos entes públicos da administração direta.

1.3 JUSTIFICATIVA

A transparência no setor público em nosso país é frequentemente questionada, porém, pouco se sabe dos motivos que podem levar um administrador a faltar com este princípio legal. Com isso, questiona-se por onde se deve começar para que a administração pública atue com maior clareza em dados e em suas informações.

No parágrafo único do artigo 48 da Lei Complementar nº 101 de 2000, intitulada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), apresenta-se algumas ferramentas capazes de assegurar a transparência na gestão, como o “incentivo à participação popular, e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Porém na prática, sabe-se que estes instrumentos ainda são incipientes nos aspectos de participação, onde planos orçamentários e orçamentos são elaborados sem consentimento da população, tornando o entendimento destes usuários externos ainda mais complexo na leitura dos demonstrativos elaborados. Além disso, entende-se que aplicações de procedimentos de governança corporativa utilizados em empresas privadas poderiam ser aplicáveis, de certa forma, às entidades públicas da administração direta. Com isto, torna-se perceptível uma melhoria nas boas práticas da gestão pública, pois, maior transparência nas informações, equidade nas políticas e ações governamentais, bem como a prestação de contas integral à sociedade, estariam contribuindo para o reconhecimento dos trabalhos prestados.

Na aplicação das normas, algumas mudanças na contabilidade empresarial se têm consolidado com as alterações da Lei das Sociedades Anônimas, passando a ser regida, em quase sua totalidade, nas normas internacionais de contabilidade. Embora pouco discutido no Brasil, os aspectos da origem das reformulações internacionais e os interesses dos grupos econômicos na otimização de seus resultados futuros coloca dúvidas sobre a legitimidade da internacionalização e o grau de transparência obtido com a imposição delas. Um dos fatores questionáveis relaciona-se com a divulgação de balanços de Empresas de Pequeno Porte (EPP) e Micro Empresas (ME), que de acordo com a legislação atual não se obrigam a serem auditadas por auditorias independentes, tão pouco a divulgarem suas informações contábeis, semelhante a uma prestação de contas, para o público externo.

Entretanto, algumas das normas foram ordenadas e o setor público também tende a seguir a estas mudanças, adequando-se as normas às internacionais do setor público, conforme as alterações propostas nas últimas portarias publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Com esta reformulação da contabilidade, uma nova tendência na área contábil se consolidará em que os entes públicos e privados evidenciem informações de forma semelhante e harmonizadas as práticas internacionais.

Além disso, o controle das finanças de empresas, órgãos da administração pública e outras entidades que manuseiam recursos financeiros, é algo que deve ser constantemente revisto por seus gestores tendo em vista a importância na elaboração de caixa ou seus equivalentes para o cumprimento de suas obrigações. Sendo assim, o Demonstrativo de Fluxo de Caixa pode contribuir significativamente para um planejamento financeiro substancial, pois oferece a seus usuários informações de operações realizadas nas disponibilidades de atividades operacionais, de investimento e financiamento referentes a determinado período.

A elaboração deste demonstrativo para entes da administração pública já foi objeto de pesquisa, como no caso de Goulart (1999) que elaborou em pesquisa acadêmica um modelo de DFC Governamental para as prefeituras, e Neves (2000) focando os sistemas de fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira. Entretanto, o modelo oficialmente publicado pela STN compondo mais um anexo exigível pela Lei 4.320/64, ocorreu somente no ano de 2009 com a Portaria 749 de 15 de dezembro de 2009.

Nas entidades privadas, este demonstrativo já era divulgado por algumas empresas como demonstrativo complementar àqueles legalmente obrigatórios caracterizando-se como uma publicação facultativa. Porém, com a Lei 11.638 de 2007 tornou-se obrigatória para algumas sociedades anônimas a publicação do DFC agregada a outras informações, como

mais uma importante ferramenta para os gestores das empresas e usuários das informações contábeis.

Tendo em vista a importância das informações disponíveis no DFC para a tomada de decisões e planejamento financeiro das entidades públicas e privada, a harmonização das normas contábeis que resultou na obrigatoriedade de divulgação deste demonstrativo a estas entidades, julga-se relevante o estudo comparativo da contabilidade pública estatal a contabilidade privada, dentre outros aspectos importantes, pelos componentes apresentados nos modelos de Demonstrativo de Fluxo de Caixa.

1.4 METODOLOGIA

Entende-se que a metodologia dos trabalhos de pesquisas sejam abordadas como um tópico de grande importância para o pesquisador na elaboração do trabalho, bem como para os leitores no momento da apreciação. Assim, a divisão da metodologia deve descrever detalhadamente a forma como a pesquisa será elaborada e desenvolvida durante o trabalho e ainda a aplicação desta divisão no trabalho apresentado

Entretanto, as classificações podem variar conforme o tipo de pesquisa a ser abordado e área de conhecimento a ser explorada. Para este trabalho, a metodologia aplicada está classificada por seus objetivos, procedimentos e abordagem.

1.4.1 Classificação pelos Objetivos

O trabalho em pauta tem objetivo descritivo. Segundo Silva (2003, p. 65) “este tipo de pesquisa descreve determinada população ou fenômeno onde as variáveis trabalhadas são relacionadas umas as outras”.

Para Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62) a pesquisa descritiva “implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado”.

Nesta definição, percebe-se a divisão por três etapas diferentes: a primeira efetua-se a observação dos acontecimentos ou do objeto de pesquisa; na segunda registram-se as percepções verificadas e por último efetua-se as análises por meio de descrições relacionando os fatos apurados.

Na definição de Gil (1988, p. 46), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Neste trabalho, aplica-se a este tipo de pesquisa, pois se faz a descrição dos dois modelos de aplicação da contabilidade, pública estatal e privada. Além disso, são apontadas as principais diferenças entre elas relacionando-as umas com as outras, mantendo sempre o formato e as estruturas originais.

1.4.2 Classificação pelos Procedimentos

Entende-se que os procedimentos adotados neste trabalho são: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

Segundo Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62) “a pesquisa bibliográfica objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos, como livros, revistas, jornais, e não por intermédio de relatos de pessoas ou experimentos”.

Porém, a pesquisa bibliográfica pode agregar mais do que apenas explicar um problema. Julga-se ainda, que este procedimento metodológico contribui significativamente na opinião crítica do pesquisador, permitindo o confronto de conceitos e pensamentos de diferentes autores, discutindo e explicando um determinado assunto.

A esse respeito, Silva (2003, p. 60) afirma que “as pesquisas bibliográfica explicam e discutem um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, periódicos dentre outros”.

No procedimento documental, segundo Ferrari (1982 *apud* SILVA, 2003, p. 61) a pesquisa “tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo o gênero dos diferentes domínios da atividade humana”.

Para isto, são utilizados livros e artigos publicados de diversos autores para contribuir na definição de conceitos e fundamentação da pesquisa. Entende-se também, que este tipo de material também contribui como leitura informativa, formação de opinião e argumentação sobre o assunto estudado.

Segundo Gil (1996, *apud* SILVA p. 61) a pesquisa documental apresenta as seguintes vantagens:

- os documentos constituem fonte rica e estável de dados;
- como subsistem ao longo do tempo, tornam-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica;
- custo baixo, se comparado com o de outras pesquisas;
- não exige contato com os sujeitos da pesquisa.

Neste contexto, entende-se que a pesquisa documental simplifica a extração de dados na obtenção de informações, pois, além de serem fontes originais e em alguns casos públicos, não tiveram anteriormente abordagens científicas por autores em produções textuais. Por ser uma fonte estável e de difícil modificação, considera-se este tipo de pesquisa compreensível apenas por análises documentais, não havendo a necessidade de consultar os responsáveis de suas respectivas elaborações no momento de averiguar suas autenticidades. As consultas às informações documentais, principalmente das legislações e normas contábeis, são de livre acesso à população por meio de *sites* tornando acessível o dado a todos os interessados reduzindo os gastos para obtenção de informações se comparado a outras fontes.

Para facilitar a elaboração dos procedimentos da pesquisa, Ferrari (1982 *apud* SILVA, 2003, p. 60) sugere o seguinte roteiro:

- levantamento das publicações sobre o assunto nas bibliotecas;
- seleção das fontes de referência (índices, bibliografia, etc.);
- consulta a dicionários técnico-científicos;
- consultas pessoais a estudiosos e especialistas sobre o assunto;
- pesquisa bibliográfica propriamente dita.

Nesta parte são pesquisadas as normas, principalmente aquelas que regulamentam a contabilidade para o setor público e privado, artigos e portarias necessárias para o embasamento do trabalho. Na parte documental também se utiliza os modelos de demonstrativos publicados nos *sites* e manuais de contabilidade que podem ser verificados nos anexos desta pesquisa acadêmica.

1.4.3 Classificação pela Abordagem

Entende-se que em um trabalho de pesquisa o tema ou problema a ser estudado pode ser abordado de forma quantitativa, quando empregar dados estatísticos, ou de forma qualitativa, quando não se utilizar a forma anterior, ou ainda utilizando os dois modos de maneira integrada.

Para o presente trabalho, a abordagem se enquadra como qualitativa, que se caracteriza por tentar compreender de maneira detalhada os significados e características

situacionais oferecidas pelos dados pesquisados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos (RICHARDSON, 1999).

O tema é abordado de forma qualitativa, pois evidencia informações importantes e fundamentais à comparação da contabilidade pública e privada, principalmente ao associar os componentes típicos do Demonstrativo de Fluxo de Caixa. Além disso, o levantamento das diferenças é feito pela comparação das principais características que definem estas áreas contábeis com o intuito de limitar o grau de divergências entre elas.

Para facilitar a análise dos dados qualitativamente levantados, adota-se o método comparativo, permitindo-se, então, melhor desenvolvimento e análise das informações abordadas na pesquisa.

Segundo Silva (2003, p. 44) as comparações têm objetivo de verificar similitudes e explicar as divergências no intuito de melhor compreender o comportamento humano. Além disso, analisa os dados concretos e com base neles pressupõe dados abstratos e genéricos.

No trabalho desenvolvido, este método aplica-se na terceira parte, onde é comparada a contabilidade do setor privado com a contabilidade aplicada no setor público estatal, expondo pontos comuns e principalmente explorando as divergências encontradas pelo método comparativo.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho limita-se em estudar de forma comparativa os pontos que julga-se serem mais importantes e que diferenciam a contabilidade aplicada ao setor público estatal daquela aplicada ao setor privado.

Para aprofundar esta comparação, a pesquisa explora um demonstrativo financeiro comum a estas áreas de atuação da contabilidade, aproximando o estudo à realidade. O demonstrativo utilizado é o de fluxo de caixa, especificamente os componentes típicos das atividades operacionais, de investimento e financiamento pelo método direto, em que se analisa apenas os aspectos qualitativos.

Como ainda não há obrigatoriedade de publicação para o DFC nas entidades do setor público estatal nos dias atuais, impossibilitou-se um exemplo prático e completo deste demonstrativo. Sendo assim, limitou-se a pesquisa ao modelo publicado no manual de contabilidade ao setor público emitido pela Portaria STN nº 751 de 2009.

Contudo, o foco da pesquisa é evidenciar os efeitos que separam estas duas contabilidades, tendo em vista uma possível aproximação entre elas em consequência da harmonização das normas contábeis.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Para melhor distribuição do conteúdo, o presente trabalho divide-se em quatro capítulos. No primeiro encontra-se toda a parte introdutória, que abrange o tema e problema, seguido dos objetivos gerais e específicos ao assunto. Ainda nesta parte, é apresentada a metodologia de pesquisa adotada, a delimitação do trabalho e por último a organização do conteúdo.

Na segunda parte é desenvolvida a fundamentação teórica onde são evidenciados alguns conceitos importantes, além da apresentação de princípios e teorias fundamentais para o entendimento deste trabalho.

Em seguida, mostra-se a parte prática do trabalho, onde se apresentam as comparações das principais divergências analisadas, inclusive das atividades apresentadas no demonstrativo de fluxo de caixa para cada entidade.

A quarta e última parte da pesquisa é composta pelas conclusões obtidas em virtude dos resultados encontrados e recomendações para futuros trabalhos nesta mesma linha de pesquisa, além das referências bibliográficas e anexos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para melhor entendimento de alguns aspectos inerentes à contabilidade aplicada ao setor público estatal, é importante ter conhecimento de alguns conceitos que caracterizam e diferenciam esta aplicação da contabilidade empresarial. Neste capítulo, serão abordados alguns conceitos que se entende importantes para este entendimento, possibilitando um conhecimento dos objetivos do Estado e os princípios básicos utilizados na administração pública, bem como a definição de contabilidade pública e noções de planejamento financeiro e algumas de suas ferramentas.

2.1 O ESTADO E SEU OBJETIVO

A necessidade de planejar, executar e controlar também são procedimentos necessários nas atividades das entidades do Estado. Paralelamente a isto incorrem-se algumas particularidades nas atividades estatais, cujas entidades trabalham com fins diferentes daqueles aplicados às empresas, inclusive a diferenciação existente no desenvolvimento da sociedade.

Na concepção de Silva (2004, p. 21) “o Estado passa a ter existência a partir do momento em que o povo, consciente de sua nacionalidade, organiza-se politicamente”. Assim, a organização é marco principal no estabelecimento de um Estado, mantendo uma estrutura organizacional com um governo, um povo e um território.

Neste contexto, nota-se que o Estado é consequência de um povo coligado a uma identidade maior considerada, conforme citado anteriormente pelo autor, como a nacionalidade. Sabe-se também que a nacionalidade pode determinar o nível de aparelhamento de cada população, tendo em vista a diversidade de cultura e formação. Porém, percebe-se que a formação do Estado independe do fator cultural e sim da existência dos três fatores anteriormente citados, interligados como uma organização política.

Na concepção aristotélica, também abordada por Silva (2004), o Estado tem por finalidade básica a segurança, objetivando manter a ordem política, econômica e social. Além disso, o desenvolvimento da sociedade também entra com o objetivo de promover o bem comum, principal finalidade do serviço estatal.

A organização do Estado ou da sociedade para Salvetti Netto (1977) constitui-se dos elementos: materiais (a população e o território), formais (o ordenamento jurídico e o governo soberano) e o elemento final (o bem comum).

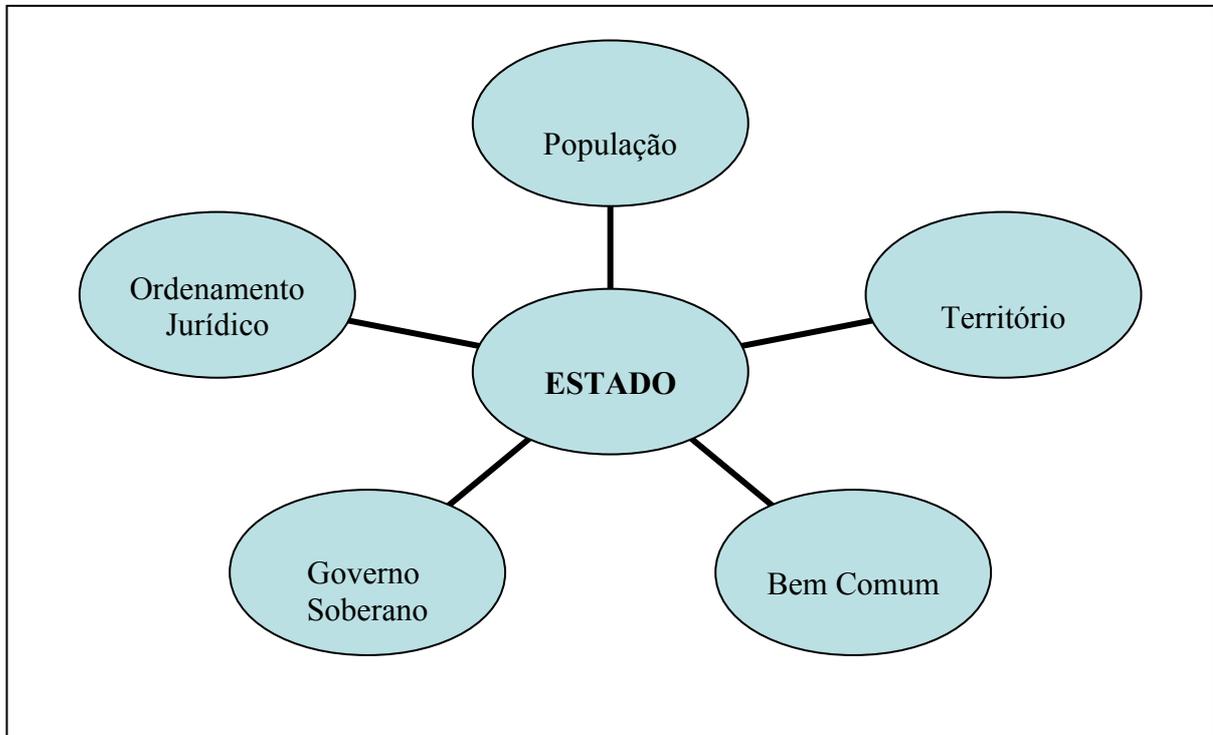


Figura 1 – Principais elementos da formação do Estado

Fonte: Adaptado Salvetti Netto (1977)

Para os elementos materiais, em uma sociedade política a população corresponde ao elemento humano, ou seja, as pessoas que habitam determinadas sociedades. Os territórios representam, basicamente, a parte física de uma sociedade em seus limites geográficos de um determinado Estado.

O segundo elemento da organização da sociedade são os de caráter formais e referem-se, de modo geral, às normas criadas pelos órgãos de um Estado com base e conformidade na Constituição Federal, o que pode ser chamado de ordenamento jurídico. Assim, para exercer tais normas e aplicar o poder para instituí-las, utiliza-se de um governo que se responsabilizará nas diretrizes de condução à coletividade e ao cumprimento das normas básicas para a população.

O terceiro elemento do Estado refere-se a sua finalidade, ou seja, a fundamentação de sua criação, o motivo maior de sua existência, que neste caso é o bem comum. Entende-se que o bem comum é direito de todos inseridos no Estado, de maneira integral e sem distinção de população ou território.

Na concepção de Salvetti Netto (1977), o bem comum como elemento final da organização do Estado, constitui o que também se pode citar como seu objetivo principal. Este mesmo autor afirma que a existência do Estado deve-se à realização do bem comum, e que cabe ao homem o direito de buscar a felicidade e ao Estado, o irrenunciável de adequar-lhes meios para isto.

Para Musgrave (1976) o bem comum também é chamado de necessidade social e deve ser satisfeita através de serviços que precisam ser consumidos por todos em quantidades iguais. Mesmo aquelas que não pagam pelos serviços beneficiados, não podem ser excluídas dos benefícios que eles proporcionarão.

Entretanto, o bem comum, que também pode ser chamado de bens públicos, nem sempre será acessível por todos em quantidades similares, sendo que o consumo por determinado grupo social ou indivíduo, jamais prejudicará o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade. (GIAMBIAGI, 1999, p. 20).

Caracterizando ainda o bem comum como objetivo do Estado, cita-se o princípio da não-exclusão no consumo desses bens públicos. Segundo Rezende, (2001, p 85) “a não exclusão implica que o consumo de bens públicos é exercido coletivamente e não individualmente.” Desta forma, segundo o mesmo autor, “o fato de um indivíduo utilizar-se, em dado momento, do serviço que é oferecido, não significa reduzir fisicamente a oferta disponível para o consumo dos demais indivíduos da comunidade.”

Neste contexto, Musgrave (1976, p 31) ainda sintetiza que

tudo isso contribui para o bem-estar da comunidade inteira. Os benefícios resultantes serão comuns para todos os moradores de um certo local ou sociedade onde os serviços são prestados. Talvez alguns se beneficiem mais do que outros, mas todos sabem que seu benefício será independentemente de sua contribuição particular.

Sendo assim, percebe-se que o conceito de “bem comum”, ou necessidade social, segue sempre um mesmo objetivo que é alcançar o interesse coletivo da população em geral, mesmo não sendo em proporções similares. Ainda cabe frisar que a própria Carta Magna menciona o bem comum como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme é mencionado no artigo 3º, inciso IV: “promover o bem de todos, sem preconceitos, de origem, raça, sexo cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Quanto ao cumprimento das finalidades, Silva (2004, p. 22) descreve que o Estado deverá desempenhar funções como: instituir e dinamizar uma ordem jurídica (função normativa), cumprir e fazer cumprir as normas próprias dessa ordem, resolvendo os conflitos de interesse e administrar os interesses coletivos, gerindo os bens públicos e atendendo às

necessidades gerais (função executiva). Para facilitar o entendimento, as funções podem ser estruturadas conforme Figura 1.

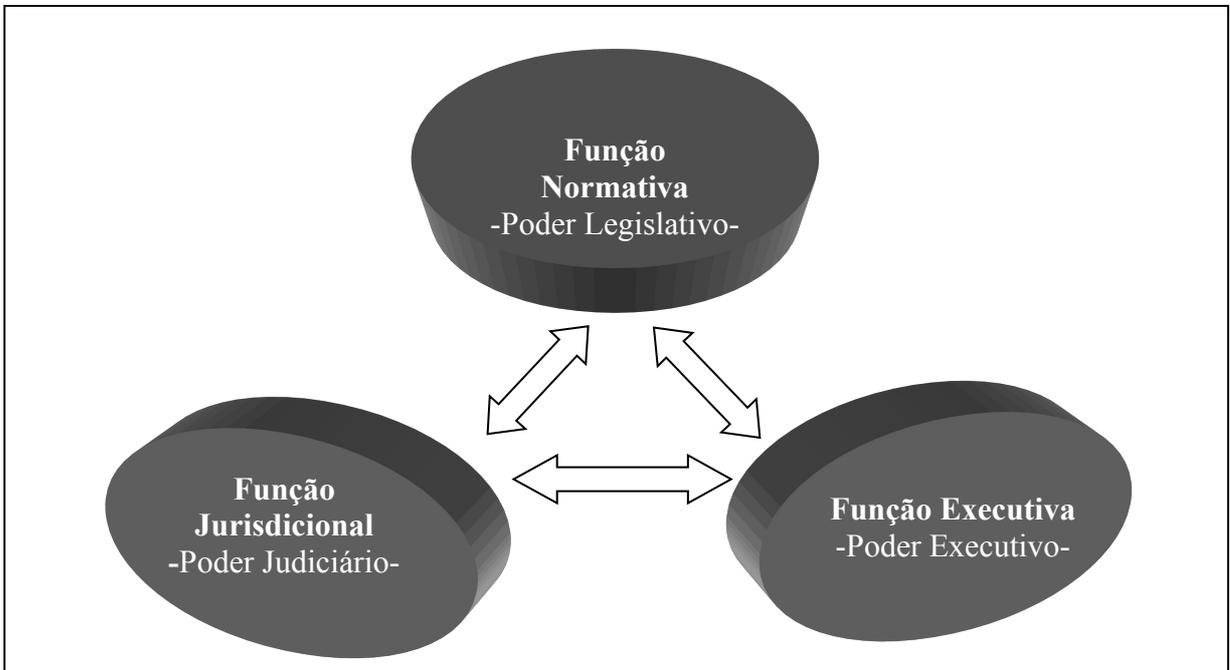


Figura 2 – Distribuição das funções do Estado pelos respectivos poderes

Fonte: Silva (2003, p. 22)

Em relação aos poderes como finalidades do Estado, Bonavides (1983, p. 107) define que o “poder é elemento essencial constitutivo do Estado, e que representa sumariamente aquela energia básica que anima a existência de uma comunidade humana num determinado território, conservando-a unida, coesa e solidária.”

Na concepção de Meirelles (2009, p 61), cada um dos poderes corresponde a uma função que lhe é atribuída com precipuidade: função precípua do Poder Legislativo é a elaboração de leis (função normativa); a função precípua do Poder Executivo é a conversão da lei em ato individual e concreto (função administrativa); a função precípua do Poder Judiciário é a aplicação coativa da lei aos litigantes (função judicial). Adaptando a figura das distribuições das funções do Estado pelos respectivos poderes de Silva (2003), à concepção de Meirelles (2009), temos a seguinte estrutura:

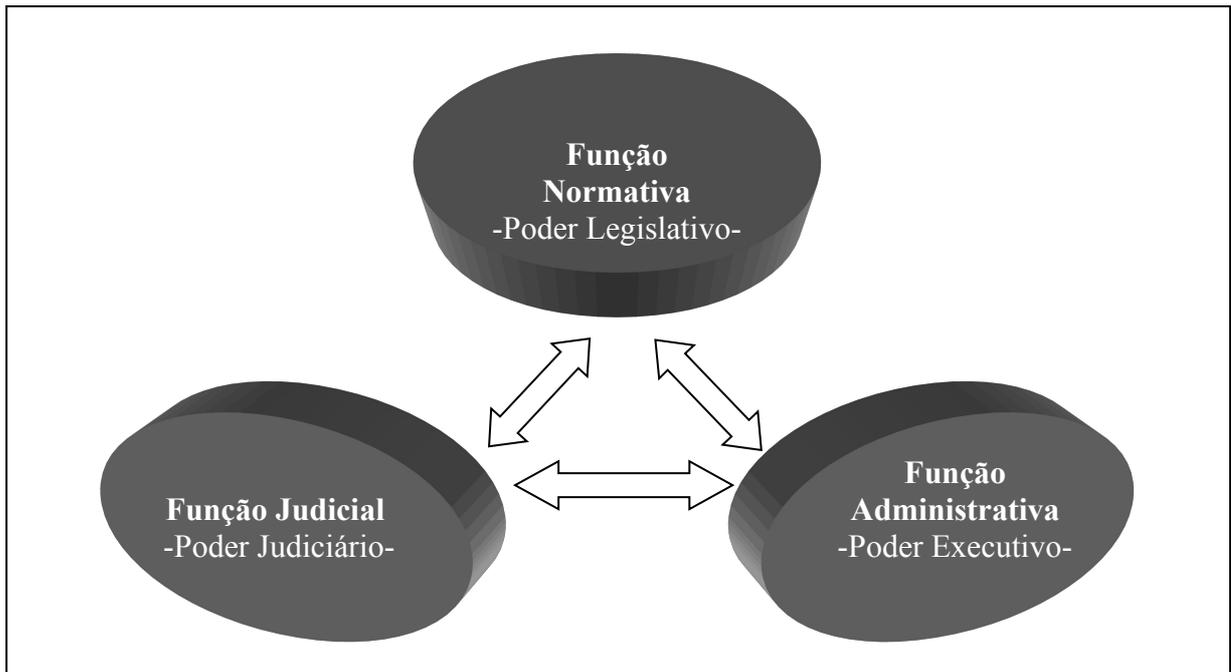


Figura 3 – Distribuição das funções do Estado pelos respectivos poderes
 Fonte: Adaptado Meirelles (2009, p. 61)

Entretanto, as duas divisões expostas anteriormente seguem a clássica tripartição de Montesquieu, onde são relatadas que para cada “Estado há três sortes distintas de poderes: o poder legislativo, o poder executivo (poder executivo das coisas que dependem do direito das gentes segundo sua terminologia) e o poder judiciário (poder executivo das coisas que dependem do direito civil)”. (BONAVIDES 1983).

Cabe ressaltar, que alguns órgãos da administração pública direta não estão compreendidos na divisão dos três poderes anteriormente citados, como os Tribunais de Contas e os Ministérios Públicos. Para estes, concede-se a importante função, dentre outras da defesa da ordem jurídica e do regime democrático e àqueles, de modo geral responsáveis pela fiscalização das contas públicas, sendo que ambos pertencem ao Estado e exercem o controle externo da administração pública.

No que pese as funções do Estado, entende-se que elas não são executáveis por si só, sendo necessária a existência de pessoas para direcionar e implementar tais funções, o que chamamos de governo. Na concepção de Giambiagi (1999, p. 24), “o governo surge [...] como um fato natural da evolução das sociedades humanas, como forma de organizar e disciplinar melhor as relações entre pessoas.”

Dessa forma, os interesses da população devem ser atendidos em geral, como prioridades e sem distinção, ficando com o poder de impor, executar, dinamizar e fiscalizar, aos poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, abstendo-se de interesses próprios e conflitos

entre si. Além disso, há a necessidade de um Estado organizado, realizando seus atos com representantes da sociedade e por intermédio de uma administração com objetivos públicos.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O planejamento, a execução e o controle dos atos praticados pelo Estado também devem ser alvejados como processos indispensáveis no desempenho das atividades estatais, o que gera a necessidade de administrar. Entretanto, o conceito de administrar na atividade pública pode gerar enfoques e divisões diferentes, conforme a entidade a ser analisada.

Segundo Di Pietro (2009, p. 54), “a Administração Pública, em sentido objetivo, abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas”.

Neste sentido, percebe-se que os órgãos da administração pública caracterizados como pessoas jurídicas pertencentes ao regime de direito público, devam ter suas atividades focalizadas unicamente no interesse coletivo, sem qualquer tipo de interesse particular ou de benefício lucrativos como membro do Estado. Além disso, entende-se que as pessoas jurídicas anteriormente citadas pertencem à administração pública e esta pertencente ao Estado, com os mesmos intuitos e fundamentos constitucionais, que é o bem comum.

Na compreensão de Meirelles (2009, p. 66) a Administração Pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”; também é apresentado pelo autor como “instrumento de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas do Governo.”

Sendo assim, entende-se que atingindo o interesse coletivo a administração pública está centralizando suas ações com a finalidade do Estado, utilizando para isto todo o maquinário, recursos, servidores e outros meios públicos legalmente permitidos. Entretanto, todas as decisões devem ser tomadas por um representante do Estado, que subjetivamente representam a sociedade e foram eleitos por suas propostas políticas e planos governamentais para exercício de administrador público.

As características da Administração Pública estão relacionadas com a atividade fim do Estado, conforme determina Di Pietro (2009, p. 56),

1. é uma atividade concreta, no sentido de que põe em execução a vontade do Estado contida na lei;
2. a sua finalidade é a satisfação direta e imediata dos fins do Estado;
3. o seu regime jurídico é predominantemente de direito público, embora possa também submeter-se a regime de direito privado, parcialmente derogado por normas de direito público.

Entende-se que as características da administração pública devam refletir nos anseios do Estado por decisões de seus gestores, e que estejam fortemente conectados às atribuições das normas legais. Assim, apreende-se que a lei é fator limitante dos atos administrativos no âmbito do setor público e que embora possam submeter-se em casos específicos ao regime de direito privado, obrigam-se a todo instante a seguir as imposições do direito público, vinculados sempre ao interesse da sociedade.

Nesta linha de definição, Mello (1981, *apud* KOHAMA, 2008, p. 9) descreve que “o interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas”.

2.2.1 Princípios Básicos da Administração Pública

Na Constituição Federal, o *caput* do art. 37 trata de administração pública, ao mesmo tempo determina a obediências de alguns princípios, conforme segue: “a administração pública direta e indireta, de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

No âmbito da administração pública, impõem-se algumas limitações à administração para que ela possa atingir o interesse coletivo, considerado o objetivo maior do Estado. Um deles está relacionado ao princípio da legalidade que se atribui a lei como parâmetro nas decisões dos administradores público, sendo permitido fazer somente o que nela estiver regulamentada.

De acordo com Meirelles (2009, p. 89),

a legalidade, como princípio da administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Nesta concepção, torna-se relevante fazer menção às peças orçamentárias, que amparado pelas normas constitucionais devem ser, em casos comuns, aprovados pelo Poder Legislativo no formato de lei. Entre as peças orçamentárias tem-se o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, que vinculadas ao princípio da legalidade, regram os planos governamentais e seus atos ao longo de sua gestão.

Na definição de Di Pietro este princípio (2009, p. 63) “nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

De acordo com este princípio, a vontade pessoal dos administradores não é atribuída de maneira liberal. Pois, enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública permite-se fazer apenas o que é autorizado pela lei (MEIRELLES, 2009).

De modo geral, a aplicação do princípio da legalidade deve-se à existência de lei, que para um particular significa a autorização para realizar determinadas coisas, sendo que para o administrador público, a existência da lei corresponde o dever de fazer e realizar seus atos.

Outro princípio constitucional é o da impessoalidade, que direcionado à administração pública, pode ser um tanto quanto abrangente, tendo em vista que é capaz de ser observado tanto pelos administradores, quanto pelos administrados.

Para os administradores, este princípio estaria relacionado diretamente com a finalidade pública que deve nortear toda a atividade administrativa. Significa que a administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar determinadas pessoas, priorizando sempre o interesse público em suas decisões. (DI PIETRO, 2009, p. 67).

Em relação aos administrados, entende-se que estes apenas exprimem a vontade do Estado de maneira formal. Neste contexto Silva (2003, *apud* DI PIETRO, p. 67), afirma que “os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da administração pública, de sorte que ele é o autor institucional do ato”.

Entende Meirelles (2009) que o princípio da impessoalidade nada mais é do que o princípio da finalidade, o qual atribui ao administrador público que só faça o ato para o seu fim legal, ou seja, aquele que a norma do direito indica ou expressa como objetivo do ato, de forma impessoal. Estando os atos vinculados a um fim legal, entende-se que este princípio

relaciona-se ao princípio da legalidade, onde é permitido ao administrador fazer apenas o que é exigido em lei.

O princípio da impessoalidade em consonância com o princípio da finalidade, também se relaciona com o foco principal do Estado, que é o interesse coletivo, pois se veda o interesse próprio do administrador público nos seus atos administrativos. Neste contexto, Meirelles (2009, p. 94) afirma que este princípio “veda a prática de ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente a satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade.”

Deste modo, entende-se que pelo princípio da impessoalidade os interesses praticados pelo administrador público não devem confundir-se com seus interesses particulares, sempre prevalecendo o interesse coletivo acima de qualquer outro que possa existir.

A moralidade como princípio da administração pública, constitui-se como um requisito de grande importância para que os atos administrativos sejam válidos, ou seja, os atos devem atender no geral ao que é certo e moral.

Interligando este princípio aos demais, Meirelles (2009, p. 91) define que “o certo é que a moralidade do ato administrativo juntamente com a sua legalidade e finalidade, em sua adequação aos demais princípios, constituem pressupostos de validade sem os quais toda atividade pública será ilegítima.”

Pode-se também relacionar a moralidade à maneira de administrar de forma correta, separando claramente o que é certo e o que é errado, o lícito do ilícito bem como o justo do injusto, e sempre focando o bem comum como agrupamento principal.

Sabe-se também da necessidade de tornar público os atos praticados pela administração pública, principalmente no tocante à gestão dos governantes. Para isto determinou-se o princípio da publicidade que estabelece a divulgação de determinados atos administrativos, para que sejam de conhecimento de toda a sociedade de maneira transparente.

Segundo Meirelles (2009, p. 95), “a publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento e início de seus efeitos, [...] não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade.”

Em princípio todo ato deverá ser publicado, exceto casos de segurança nacional, investigações policiais ou interesse superior da administração que se admitira sigilo de

informações, onde deverá ser preservado em processo previamente declarado como sigiloso com determinação nos termos da legislação. (MEIRELLES, 2009).

O último e mais recente princípio da administração pública é o da eficiência, que foi estabelecido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº19 de 04 de junho de 1998, apontando que não é suficiente apenas cumprir atos legais determinados pela legislação, pois é preciso chegar até um determinado resultado e que este seja positivo.

Neste contexto, Di Pietro (2009, p. 82) apresenta este princípio em dois aspectos:

pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados;
e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Entende-se também que o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Além disso, não basta exercer a atividade cumprindo as regras legais, pois se exige também resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e seus membros (MEIRELLES, 2009)

Entretanto, a aplicação deste princípio requer algumas restrições. Conforme Di Pietro (2009, p. 83), “a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

Contudo, percebe-se que a eficiência se consolida aos demais princípios da administração pública, contribuindo diretamente aos resultados obtidos pelo Estado no decorrer de suas atividades. Além disso, o resultado positivo, embora necessário, não deve ser obtido de maneira ilícita, ou seja, jamais deverá infringir leis e normas estabelecidas na legislação brasileira para que não configurem como atos ilegais.

Tendo em vista os cinco princípios constitucionais da administração pública, consegue-se delimitar os atos praticados pelos gestores como representantes do Estado, bem como nortear suas decisões para que possam estar direcionadas ao interesse coletivo. Entretanto, entende-se que os princípios não são as únicas regras a serem seguidas, e sim as essenciais dentro de um implexo de normas e legislações aplicáveis à gestão pública.

2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

Como uma das aplicações da ciência contábil, pode-se citar que a contabilidade pública, busca atender as necessidades dos órgãos da União, Estados, Municípios, entre outros.

Na concepção de Angélico, (1994, p. 201) a “Contabilidade pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.”

Entretanto, o objetivo deste ramo da contabilidade, transcende os procedimentos de registros passando a ser uma ferramenta de transparência gerando informações úteis a seus usuários. Conforme a NBC T 16.1 é objetivo da contabilidade aplicada ao setor público:

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

Face a isto, percebe-se que a aplicação da contabilidade no setor público pode contribuir em diferentes aspectos, inclusive para a tomada de decisão dos gestores públicos. Além disso, nota-se que a contabilidade também oferece importantes informações à sociedade, que através de relatórios, demonstrativos e prestações de contas, apreciam os dados inerentes aos resultados obtidos na gestão dos recursos públicos, o que permite à população controlar a atuação da administração pública.

Na visão de Cruz (1988, p. 9) a “contabilidade pública é a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

“Para as sociedades antigas o conceito de patrimônio era considerado propriedade exclusiva de quem detinha o poder político, assim o príncipe tinha livre arbítrio sobre os bens da comunidade que se confundiam com seus próprios bens” (SILVA, 2004, p.195).

Sendo assim, o patrimônio público não sofria nenhum tipo de controle, ocasionando uma mistura de interesses particulares com aqueles necessários para a sociedade e, além disso, os gastos eram incontroláveis, sem nenhum tipo de orçamento, diferente do que se aplica nos dias atuais.

Porém, com o progresso da contabilidade os cenários foram se reconstruindo. Para Silva (2004, p.196) “a contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para a introdução da sistemática do controle, pois sem ela as mudanças estão

condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas e não as compreendem”.

Neste contexto, percebe-se a importância da contabilidade para a eficiência no controle dos gastos públicos, que através de seus registros permite uma comparação de gastos previstos com os realizados, bem como projeções de recursos fundamentados em dados gerados pela contabilidade. Além disso, nota-se que a falta de habilidade de alguns gestores para se adequarem às mudanças, sejam elas tecnológicas ou apenas normativas, podem comprometer a interpretação das informações contidas nos relatórios contábeis, restringindo a potencial utilização dos dados como ferramenta de controle.

Todavia, Silva (2004, p 222) determina que a ciência contábil, como contabilidade governamental, objetiva fornecer à administração dados sobre:

- organização e execução dos orçamentos;
- normas para o registro das entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- normas para a prestação de contas do Governo;
- controle de custos e eficiência do setor público.

Na execução dos orçamentos, a contabilidade contribui fornecendo dados que possibilitam a comparação dos gastos efetivamente realizados pela administração pública e receitas auferidas em determinado período, tendo em vista que o orçamento é objeto de planejamento que antecipa a execução dos atos e fatos. Além disso, a contabilidade contribui na organização de orçamentos como fonte de informações para elaboração das peças orçamentárias, pois através dos sistemas contábeis podem-se fazer projeções de recebimentos e desembolsos para um próximo período, tendo como parâmetro os dados gerados por registros contábeis.

No sistema atual, a norma para registro de entrada de receita admite o regime de caixa, ou seja, a informação fornecida representa apenas o que efetivamente ingressou nos cofres públicos. No tocante ao registro dos desembolsos, efetua-se o regime de competência, considerando o compromisso de pagamento já no momento do fato gerador da despesa, o que se leva a concluir que as informações representam o real compromisso da administração pública independente do efetivo desembolso. A respeito das variações patrimoniais, entende-se como um dos principais objetivos da informação contábil no setor público, haja vista os conceitos anteriormente levantados, pois as informações produzidas por meio de registros contábeis também colaboram com o controle do patrimônio do Estado.

Sabe-se que a contabilidade deve representar fielmente os atos e fatos das entidades, tanto nos bens e direitos como nas obrigações. Dessa forma, a contabilidade contribui nas prestações de contas de responsáveis por bens e valores, bem como do governo, fornecendo dados contábeis para normatizar este procedimento. Para as informações do controle dos custos e eficiência do setor público, ainda há estudos para implementação deste sistema, mas se sabe da importante contribuição contábil nos registros das informações dos custos dos bens e serviços para a administração pública.

Na Lei n. 4.320/64, documento legal que regulamenta a contabilidade aplicada ao setor público, o art. 85 descreve que:

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.

Deste modo, percebe-se que a contabilidade é capaz de contribuir no levantamento de dados e elaboração de informações relevantes a seus usuários, seja ele interno ou externo, colaborando na elaboração de balanços, demonstrativos entre outros relatórios exigidos pela legislação, baseados no controle do patrimônio público.

2.3.1 Patrimônio Público

Os patrimônios das entidades públicas podem ter diferentes classificações, por seu tipo de uso ou até mesmo por sua formação, porém todos estão em poder do Estado, que o caracteriza como público.

Para Cruz (1988, p. 14), o Patrimônio Público é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculadas ao Estado.

Neste contexto, percebe-se a amplitude atribuída ao patrimônio público, pois no conjunto de bens incorpora-se, dentre outros, os prédios, veículos, materiais permanentes, contas correntes e como direito, dentre outros, os créditos de recebimentos, dívidas ativas referentes a impostos. As obrigações também compreendem o patrimônio do Estado, entretanto, reduzindo-lhes, pois são agregadas negativamente em confronto com os bens e direitos. Entende-se como obrigações os débitos do Estado perante seus fornecedores, os restos a pagar, precatórios entre outras dívidas, como a flutuante e a fundada.

De maneira mais ampla, Silva (2004, p 244) define o Patrimônio do Estado como o “[...] conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliável em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução de seus objetivos.”

O art. 98 do Código Civil define que “são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”.

Os bens também podem ser distribuídos em dois grupos distintos: o financeiro, caracterizado por sua fácil mobilidade e nele transitando todas as entradas e saídas financeiras, como os bens numerários e créditos de tesouraria; e o permanente caracterizado pelos bens de uso, bens de renda, créditos de financiamento, créditos de funcionamento, bens de consumo (SILVA, 2003, p. 246).

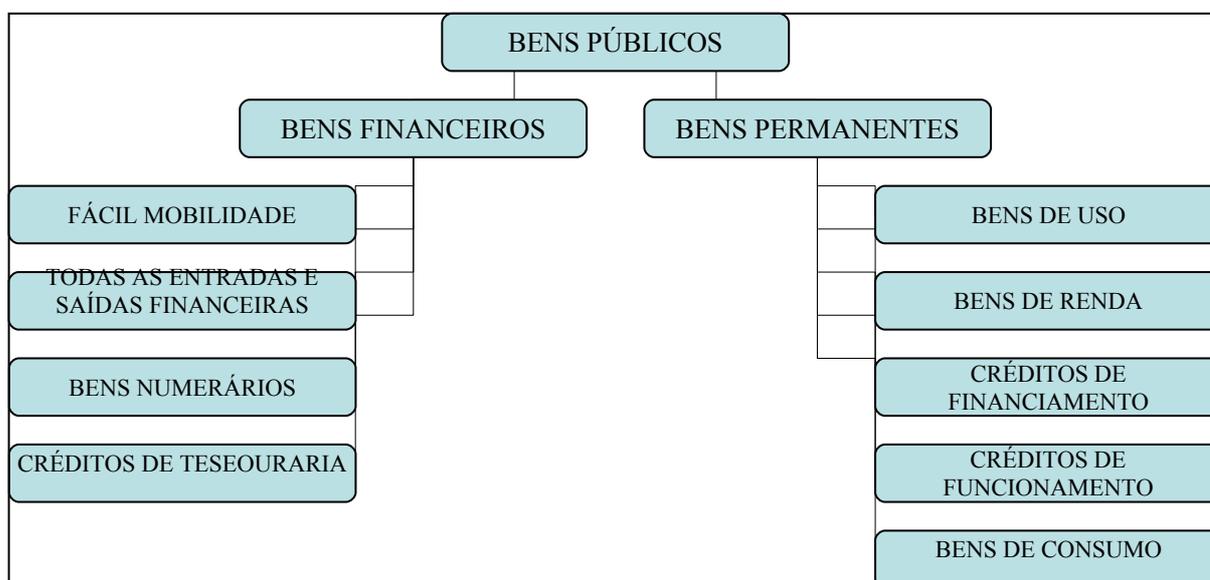


Figura 4 – Classificação e características dos bens públicos

Fonte: Adaptado Silva (2003, p. 246)

Na NBC T 16.1, o patrimônio público é classificado de maneira ainda mais completa abrangendo as entidades do setor público, considerando, então como:

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

Quanto à classificação, o Código Civil no art. 99 define em:

- I – os de uso comum do povo, tais como rios, marés, estradas, ruas e praças;
- II – os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço [...];

III – os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Para Cruz (1988, p. 16) “os bens de uso comum do povo constituem [...] o patrimônio do domínio público [...] que em princípio não se destinam a servir à administração pública, mas a coletividade em geral, e não é demonstrado no Balanço Patrimonial”.

Por não estarem mensurados no balanço patrimonial, entende-se que estes bens não constituem um ativo para a entidade pública, tornando o valor do patrimônio público subavaliado, caso este bem apresentasse um valor positivo. Contudo, salienta-se a dificuldade de mensurar bens de uso comum que são legalmente atribuídos à União e Estados, caracterizados como de origem natural, como marés, rios, dentre outros, conforme descreve o trecho da carta magna infra.

Art. 20. São bens da União:

- I - os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos;
- II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei;
- III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;
- IV - as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as áreas referidas no art. 26, II;
- IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II;
- V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;
- VI - o mar territorial;
- VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos;
- VIII - os potenciais de energia hidráulica;
- IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;
- X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos;
- XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios.

[...]

Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:

- I - as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;
- II - as áreas, nas ilhas oceânicas e costeiras, que estiverem no seu domínio, excluídas aquelas sob domínio da União, Municípios ou terceiros;
- III - as ilhas fluviais e lacustres não pertencentes à União;
- IV - as terras devolutas não compreendidas entre as da União.

Entretanto, para bens de uso comum construído ou adquirido por intermédio de recursos públicos, nota-se a possibilidade de mensuração do valor do bem tornando viável o

registro como patrimônio público e procedente a evidenciação no balanço patrimonial, como praças, viadutos, estradas, túneis, dentre outros.

Silva (2004, p 247) divide os bens de domínio público, anteriormente citados, segundo sua formação, em: naturais (marés, baías, rios, etc.) e artificiais (ruas, praças, avenidas, etc.). Além disso, por serem bens de uso da comunidade o autor faz menção das seguintes características:

- não são contabilizados como ativo;
- não são inventariados ou avaliados;
- não podem ser alienados;
- são impenhoráveis e imprescritíveis;
- o uso pode ser oneroso ou gratuito;
- estão incluídos do patrimônio da instituição.

Os bens de uso especial são definidos por Cruz (1988, p.16) como aqueles reservados ao uso dos serviços públicos e, portanto indisponíveis, num primeiro momento, para a população e necessitando de autorização legislativa para que sejam utilizados obrigando a evidenciação no Balanço Patrimonial.

Embora não estejam disponíveis diretamente para o uso da sociedade, estes bens também são utilizados no serviço público e se caracterizam como patrimônio do Estado, pois são utilizados como peça básica no atendimento das atividades de interesse coletivo. Dessa forma, considerando que estes bens estejam registrados contabilmente e sejam adquiridos com recursos de origem pública, devam ser devidamente evidenciados no balanço patrimonial.

Segundo Cruz (1988, p. 16) os bens dominicais são aqueles que, embora pertencendo ao poder público, não são utilizados para os serviços dos mesmos, permanecendo à espera de uma destinação pública ou de uma utilização especial.

Por serem de posse do poder público, entende-se que estes bens também devam ser evidenciados no balanço patrimonial das entidades públicas. Porém, por se tratar de um ativo que aguarda uma destinação ou utilização, deve-se atentar ao valor que realmente representa no patrimônio, tendo vista a possibilidade do aguardo por longos períodos por uma aplicação adequada, tornando o valor do registro contábil inadequado ao que realmente representa.

Para os bens dominicais, Silva (2003, p. 248) atribui características diferentes, pois podem ser utilizados em qualquer fim, ou mesmo alienados se a administração julgar conveniente, devendo ser contabilizados, inventariados e avaliados ainda podendo produzir renda.

Contudo, a quantidade de patrimônio em domínio estatal é de grande valor, embora nem todos possam ser efetivamente mensurados e contabilizados nos balanços patrimoniais.

2.3.2 Receita Pública

Para adequado funcionamento do Estado e atendimento das necessidades coletivas, faz-se necessário a obtenção de recursos também conhecidos como receitas. No âmbito da administração pública, nomeiam-se estas entradas como receitas públicas e devem ser utilizadas com despesas também públicas pela administração, conforme o princípio da impessoalidade.

Em sentido amplo, as receitas públicas caracterizam-se como ingressos de recursos ao patrimônio público, aumentando as disponibilidades, representando de maneira mais específica uma entrada de recursos financeiros. (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2002).

Segundo Cruz (1988, p. 33), constitui a Receita Pública “o conjunto de recursos constituído de todos os réditos, proventos e créditos que o Estado tem por direito, consentimento para arrecadar.”

Entende-se que o direito de arrecadar esteja previsto em lei, como no pagamento de alguns tributos, ou por estabelecimentos de convênios e contratos, dentre outros meios legais.

De maneira mais ampla, Kohama, (2008, p. 60), afirma que a Receita Pública consiste em:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que deveriam direitos a favor do Estado –, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

No que pese os ingressos na administração pública, ressalta-se ainda a importância do regime de caixa, que considera como realizada apenas as receitas recolhidas ao tesouro. Assim, percebe-se que os lançamentos de alguns impostos pelo Estado não garantem a arrecadação do período e incluirão de seus lançamentos na contabilidade apenas no ato do recebimento.

Para Angélico (1994), a receita pública, em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos, considerando ainda como sinônimos na terminologia de finanças públicas os termos “ingresso e entrada”.

No tocante à classificação, inicialmente divide-se as receitas em dois grupos, as receitas orçamentárias e as receitas extra-orçamentárias.

Como receita orçamentária entende-se aquelas aprovadas em lei orçamentária, utilizadas basicamente na concretização de despesas também aprovadas na mesma lei orçamentária.

Entretanto, receita orçamentária define-se como aquelas que não pertencem ao orçamento público, podendo ser classificada em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas da entidade, como: cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamados, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas (ANGÉLICO, 1994).

Para que as receitas cheguem até os cofres públicos, entende-se que alguns trâmites sejam seguidos em conformidade com os princípios da administração pública de modo que a ordem dos fatos seja acompanhada corretamente.

Neste contexto, dividem-se os estágios da receita segundo Silva (2004) seguindo a seguinte sistemática evolutiva:

- Previsão – organizam-se estimativas que servem de base às parcelas indicadas na proposta orçamentária, ou seja, configura a pretensão de arrecadação para próximo exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos planejados para o mesmo período;
- Lançamento – verifica-se a origem do crédito fiscal a pessoa que lhe é devedora e inscreve-se o débito desta;
- Arrecadação – recebem-se as receitas devidas ao Estado, promovidas pelos agentes da arrecadação, que auferem os recursos dos contribuintes e os entregam aos cofres do Tesouro;
- Recolhimento – entrega-se o numerário arrecadado pelos agentes na fase de arrecadação às repartições ou ao Banco Oficial do Estado, ou seja, o recurso passa a estar efetivamente à disposição do Tesouro.

Com base nas divisões da receita anteriormente explanadas e os estágios atribuídos à execução da receita, percebe-se a importância de um bom planejamento dos recursos públicos, inclusive nas leis orçamentárias que prevêm a execução das receitas. Com base em um planejamento, nota-se a possibilidade de controle, que se concretiza no acompanhamento dos desvios conforme ocorre a efetivação dos ingressos.

2.3.3 Despesa Pública

Aborda-se a despesa pública neste tópico com o intuito de esboçar o funcionamento das variações que afetam o patrimônio de maneira negativa. Assim, apresentam-se conceitos de despesa pública e alguns estágios da despesa considerados na legislação vigente.

Na concepção de Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 149) a “despesa pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com recolhimento dessa obrigação.”

Entretanto, a despesa está sempre vinculada a uma lei específica atribuindo-lhes também o princípio da legalidade aos gastos públicos. Assim, entende-se que entre as leis vinculadas às despesas a orçamentária é a que abrange grande parte delas, e ainda aquelas relativas às aprovações de créditos adicionais.

Neste contexto, Kohama (2008, p 87) afirma que

Constituem despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações.

Conforme o autor supra, nota-se a abrangência que as despesas podem obter vincula-se ao orçamento ou a leis especiais, que podem ou não aumentar o patrimônio público. Estes dispêndios ainda podem configurar como repasses de convênios firmados ou quando o Estado atua apenas como depositário, como nas consignações e depósitos.

Para Angélico (1994) a despesa pública constitui todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores.

Todavia nem todo pagamento se relacionará às despesas, pois segundo Cruz (1988, p. 43), deve-se diferenciar gasto, despesa, investimento e custo públicos, tendo em vista a possibilidade de misturas conceituais. Assim, o autor diferencia com a seguinte interpretação:

GASTO - sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este representado por entrega ou promessa de ativos (normalmente dinheiro).
INVESTIMENTOS - gastos ativados em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
CUSTO - gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
DESPESA (bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas).

Em relação à classificação das despesas, elas podem diferenciar-se em dois grandes grupos: aquelas vinculadas ao orçamento chamadas de orçamentárias e aquelas sem vínculo direto com o orçamento, chamada de extra-orçamentária.

As de caráter orçamentário entendem-se serem aquelas despesas expressas e discriminadas no orçamento, como na concepção de Angélico (1994, p. 62), definindo que a “despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente; [...]é a que integra o orçamento”.

Entretanto, as despesas extra-orçamentárias para Angélico (1994, p. 64), “constituem os pagamentos que não dependem de autorização legislativa; aqueles que não estão vinculados ao orçamento público; não integram o orçamento.”

Este tipo de despesa também é vinculado às receitas extra-orçamentárias, quando devolvidas. Assim, Cruz (1988, p. 58) define que

As receitas extra-orçamentárias jamais pertencem ao ente público. Não orçadas, elas são propriedade de terceiros e devem ser devolvidas. A devolução dessas receitas é o que chamamos de despesa extra-orçamentária. Não dependem de autorização legislativa, pois não fazem parte do orçamento fiscal.

Na realização das despesas públicas alguns estágios também devem ser cumpridos para que as despesas não configurem nenhum tipo de irregularidade. Tendo em vista que à administração pública é permitido realizar o determinado em lei, entende-se que o estágio inicial da despesa consiste na vinculação da despesa à lei de orçamento e se concretizará no efetivo desembolso dos cofres públicos.

Neste entendimento, Silva (2004) delinea os estágios que as despesas públicas devem percorrer, são eles:

- Fixação – etapa obrigatória da despesa pública, sendo que a legislação veda que as despesas excedam os créditos orçamentários ou adicionais. É composto das seguintes etapas: organização das estimativas, convenção da proposta em orçamento e programação das despesas;
- Empenho – corresponde ao Estado a criação de uma obrigação de pagamento e ao fornecedor uma garantia de recebimento, sendo assim constitui ato prévio, antes da execução da despesa;
- Liquidação – realiza-se o exame da documentação comprobatória da despesa, tornando o direito do fornecedor como líquido e certo e ao Estado atribui-se a obrigação de pagamento, caso haja conformidade com a despesa empenhada.

- Pagamento – ocorre quando a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação assinada.

Analogicamente às receitas, as despesas também carecem de planejamentos para a sua realização, principalmente na sua dependência de recursos para que possam percorrer todos os estágios atribuídos. Posteriormente as fixações de despesas formula-se a programação da despesa, constituindo uma ferramenta de planejamento, sendo que a partir dela pode-se elaborar outros capazes de contribuir para eficiência dos controles, principalmente nos limites fixados pela legislação e sujeitos a sanções caso sejam excedidos.

2.3.4 Regime de Escrituração

No setor público estatal o sistema de escrituração dos fatos administrativos governamentais varia de acordo com a origem da operação, aplicando-se de maneira diferente a receita, despesa ou outras operações que por virtude possam ocorrer, sejam elas resultantes ou independentes da execução orçamentária.

Para Silva (2004, p. 275),

a escrituração contábil objetiva a exata determinação do patrimônio e de suas modificações, em decorrência das variações patrimoniais; é portanto, obrigatório o registro de todos os fatos contábeis que imprimam ou possam imprimir, pelas situações jurídicas deles decorrentes, alterações qualitativas ou quantitativas nos elementos que integram o patrimônio do Estado.

Porém, o método utilizado é único, conforme o art. 86 da lei n. 4.320/64 que descreve que “a escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas”.

Segundo Slomski (2003, p. 31), para a contabilidade pública no Brasil, “o regime de escrituração contábil é o regime misto, qual seja, para a receita orçamentária o regime de caixa e para a despesa orçamentária o regime de competência”.

O regime misto, na verdade, não representa um novo modelo de escrituração contábil, e sim uma combinação de dois métodos já existentes no campo da contabilidade. Considera-se que no regime de caixa tem-se como base o efetivo ingresso de receita e desembolso de despesa, ou seja, quando há movimentação nos cofres públicos, entretanto o regime competência tem como parâmetro o fato gerador das operações, reconhecendo o direito (receita) ou obrigação (desembolso), independente da movimentação de recursos financeiros.

O regime de caixa, segundo Silva (2004, p. 290) baseia-se no princípio de que a receita e a despesa são reconhecidas no momento do recebimento e do pagamento. Assim também as receitas são sempre registradas quando efetivamente ocorrer o ingresso de recurso no sistema de arrecadação.

Dessa forma, percebe-se que o regime de caixa está diretamente relacionado com a movimentação financeira da entidade, seja ela entrada ou saída de recursos do disponível. Por esta maneira de escrituração, entende-se que os demonstrativos podem apresentar distorções, já que mesmo que ocorra o efetivo compromisso de pagamento por parte dos credores do Estado, deve-se aguardar o real ingresso nos cofres das entidades do setor público estatal.

Para Slomski (2003, p.31) “no regime de competência se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incoerência da transação econômica e não do recebimento ou pagamento”. Dessa forma, o ingresso no caso de receita, e desembolso para as despesas, não precisam efetivamente ocorrer para que a operação seja devidamente registrada, basta que sejam incorridas.

Sendo assim, classifica-se o regime de escrituração dos fatos ocorridos nas entidades públicas estatais, como de regime misto, pois conforme a operação ele seguirá o regime de caixa, quando relacionado à movimentação financeira efetiva, ou o regime de competência, quando registrado de acordo com a real incoerência sem relação com o pagamento ou recebimento.

2.4 PLANEJAMENTO FINANCEIRO

As entidades que movimentam numerários financeiros tendem a buscar constantemente novas estratégias de atuação de suas atividades para que possam obter maior aproveitamento do capital gerido. Sendo assim, para as empresas buscam-se maiores lucratividade e rentabilidade e nas entidades da administração pública melhor aplicações dos recursos arrecadados pelo tesouro para que o princípio da eficiência seja exercido.

Desta forma, para atender aos objetivos anteriormente expostos existem diversas ferramentas estratégicas utilizadas pelos gestores, que dentre outras que usualmente se aplica eficazmente trata-se do planejamento financeiro. Considera-se este tipo de plano como essencial para o crescimento e boa gestão das entidades, pois através dele é possível elaborar demonstrativos projetados e orçamentos com menores discrepâncias que podem resultar em facilidades para conduzir a entidade nos objetivos determinados.

O processo de planejamento financeiro pode ser abordado com períodos de tempo distintos, ou seja, de longo prazo ou com foco imediato. Segundo Gitman (1997), nos planos de longo prazo, conhecido também como plano estratégico, faz-se uma projeção de ações para um período distante que pode variar de dois a dez anos, devendo ser revistos periodicamente em virtude de novas informações que possam surgir. Desta forma, entende-se que esse tipo de plano estipula uma série de objetivos, que de uma forma ampla contribui para os órgãos da administração direta com o cumprimento de objetivos previstos nos planos plurianuais focalizando as mais diversas atividades de arrecadação de receitas, desenvolvimento de novos projetos, importantes fontes de financiamento, entre outros.

Entretanto, os planos de curto prazo, também chamados de planos operacionais, são aqueles cogitados a um pequeno período, e variam de um a dois anos e devem sempre acompanhar seus respectivos reflexos financeiros (GITMAN, 1997). Sendo assim, para formação de um bom planejamento operacional das entidades do setor público estatal, devem-se incluir insumos como a previsão de arrecadação em determinado período das receitas correntes e de capital e as despesas programadas para a mesma natureza das receitas, bem como as operações de crédito no planejamento dos resultados.

Para entidades empresariais, alguns orçamentos operacionais incrementam a elaboração do planejamento operacional, como os orçamentos de vendas, de produção, de matéria-prima, de mão-de-obra e de despesas administrativas.

Entende-se que o orçamento de venda deva ser o primeiro a ser planejado pela empresa, tendo em vista que dele proverá a principal fonte de arrecadação da entidade e refletirão diretamente na elaboração de outros orçamentos e a realização das despesas. Além disso, devem levar em consideração na elaboração deste orçamento, variáveis econômicas como a demanda, inflação, cenário econômico, ramo de atividade dentre outros, que poderão modificar as operações de vendas da empresa em um determinado período. Neste consentimento, Tung (1994, p.97) estabelece que

O orçamento de vendas implica uma decisão voluntária por parte do empresário, em vista das circunstâncias do mercado em que este se encontra. A previsão de venda pode ser definida com a fixação prévia das vendas, em quantidade e em valor, tendo em conta as limitações impostas à empresa e a ação desta sobre tais limitações.

Após planejar a execução das vendas de um determinado período, é imprescindível a delimitação do processo produtivo para que se cumpra o previamente estipulado no orçamento de vendas, estabelecendo-se o orçamento de produção. Em linhas gerais, entende-se que o orçamento de produção estabelece um plano para a área de produção de uma empresa, que

segundo Welsch (2009) consiste em peça essencial da preparação geral de orçamentos servindo como parâmetro nas atividades influenciadas pelas operações de produção, bem como utilizado para direcionar o planejamento e a programação em bases de acompanhamento.

Além disso, percebe-se que este tipo de orçamento influencia diretamente no processo de produção com planejamento das quantidades de matérias-primas e mão-de-obra a serem aplicadas. Para este programa-se o orçamento de mão-de-obra, que em sentido amplo compreende todas as despesas relacionadas aos indivíduos empregados pela empresa, e para aqueles se idealiza o orçamento de matérias-primas, que compreende um sistema de planejamento e controle dos diferentes aspectos materiais empregados no processo de fabricação (WELSCH, 2009).

A elaboração do orçamento de despesas pode-se dividir em despesas de distribuição e administrativas. As primeiras estão relacionadas à destinação do produto produzido e a promoção para vendas e abordam gastos como despesas de venda, propaganda, *marketing*, armazenagem, embarque entre outros. Entretanto, as segundas estão interligadas à estrutura administrativa da entidade, e geralmente elaboram-se orçamentos por departamentos de cada área administrativa. Na concepção de Tung (1994), a divisão por departamentos tem a finalidade principal de manter em separado as despesas por departamento bem como outorgar a cada gerente plena autoridade e responsabilidade para cuidar dos assuntos internos do seu departamento.

Dessa forma, nota-se que o planejamento de curto prazo às entidades empresárias está interligado à elaboração de orçamentos operacionais, tendo em vista as previsões das atividades de vendas, e possíveis arrecadações e despesas a serem desembolsadas conforme a distribuição dos recursos, bem como os resultados a serem alcançados, contribuindo para aperfeiçoar nos planejamentos financeiros.

Contudo, percebe-se que a importância da elaboração de planejamentos, sejam eles estratégicos ou operacionais, contribuem com melhorias em entidades empresariais ou da administração pública, que devem implementar eficientes planejamentos financeiros para boa aplicação dos recursos geridos.

2.4.1 Controle Financeiro

Tendo em vista as definições de planejamento financeiro, recomenda-se que todo plano deva ser seguido de um bom controle, para que aquilo que foi previamente estipulado seja desempenhado corretamente e os resultados sejam obtidos de maneira eficaz. Na concepção de Atkinson *et al* (2008) “o controle é o processo que envolve os passos para monitorar o desempenho efetivo, comparando-o ao planejado, com o objetivo de identificar as situações em que o plano é inviável e, por isso, não está sendo alcançado.”

No entendimento de Glock (2009, p.18) o conceito de controle apresenta algumas peculiaridades do setor público como o cumprimento da legislação e normas, esta última frisada pelo autor na obra pesquisada, conforme segue no texto infra.

É qualquer atividade de **verificação sistemática** de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe **conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado**, ou, ainda **com o que determinam a legislação e as normas**.

Com base nos conceitos apresentados, percebe-se que a aplicabilidade do controle é de considerável amplitude, tendo em vista que muitos eventos poderão ser controlados quando há um modelo padrão a ser seguido. Para elucidar algum deles apresenta-se alguns tipos de controles e as respectivas definições focados à administração pública citados por Glock (2009, 18).

- Controles Internos
São controles executados pelas diversas unidades da estrutura organizacional. Contrapõem-se aos controles externos.
- Controles Formais
São projetados para assegurar a observância à legislação e às normas disciplinares numa organização social estatal.
- Controles Substantivos
São projetados para garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.
- Controles Detectivos
São projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que ocorrem, permitindo medidas tempestivas de correção.
- Controles Corretivos
São projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades após a ocorrência, permitindo ações corretivas posteriores.

Além dos supra mencionado, cabe a oportuna explanação sobre outro tipo de controle, – tendo em vista o tema aqui abordado – além de ser de usual utilização em empresas e cabíveis às entidades governamentais: os controles financeiros. Entende-se que os

controles financeiros aplicados à administração pública possuem importância para o equilíbrio das contas públicas, bem como para economicidade dos recursos. Em consequência disto, decorre-se de economias que podem ser utilizados em outras atividades, como investimentos em projetos ou programas do governo, ou até mesmo na diminuição de gastos que não originam retornos à sociedade.

Todavia, os procedimentos utilizados nos controle financeiro podem variar de acordo com os objetivos e estrutura da entidade, órgão responsável pelo controle, corpo funcional e suas qualificações, quantidade de variáveis a serem trabalhadas, entre outros fatores que possam incidir e comprometam a apuração das informações relacionadas às finanças da entidade.

Dessa forma, os controles podem ser centralizados, quando o poder de decidir concentra-se na administração superior, ou descentralizados, quando a responsabilidade de tomar decisões divide-se com funcionários de níveis inferiores da estrutura organizacional. Para a descentralização do controle financeiro, existe a importante figura dos centros de responsabilidade, que configura uma unidade da entidade para a qual um gerente é responsável pelo controle dos gastos, receitas, ou retorno sobre investimento. Além disso, esta divisão deve obedecer ao princípio de controlabilidade, em que cada gerente deve ser designado responsável apenas pelas informações de seu respectivo centro de responsabilidade (ATKINSON *et al*, 2008).

Além de ser uma importante ferramenta para administração das finanças, o controle financeiro também pode ser útil na avaliação da eficiência organizacional e da produtividade das empresas. Para o primeiro, contribui-se na apuração de dados como gastos realizados em determinados períodos permitindo a comparação com o previsto em leis orçamentárias, para entidades do setor público estatal, tendo em vista que na maioria dos casos utiliza-se como medida de eficiência a comparação de custos. No segundo caso, pode-se medir a produtividade fazendo a relação entre entradas e saídas, utilizando-se medidas relativas a créditos a receber, caixa, receitas correntes entre outras.

Os controles financeiros nas entidades públicas também podem ser executados por intermédio dos controles internos, que divididos em sistemas exercerão atividade pertinentes as suas áreas. Para Glock (2009, p 50) vinte e três são os sistemas aplicáveis aos municípios, e potencialmente aplicáveis aos demais órgãos e esferas dos poderes da administração pública, conforme listado a seguir com as respectivas siglas representativas.

- 1) SCI – Sistema de Controle Interno
- 2) SCL – Sistema de Compras e Licitações

- 3) SPL – Sistema de Planejamento e Orçamento
- 4) SPU – Sistema de Planejamento Urbano
- 5) SMA – Sistema de Meio Ambiente
- 6) SCS – Sistema de Comunicação Social
- 7) SJU – Sistema Jurídico
- 8) STB – Sistema de Tributos
- 9) SFI – Sistema Financeiro
- 10) SCV – Sistema de Convênios
- 11) SCO – Sistema de Contabilidade
- 12) SCT – Sistemas de Controle de Custos
- 13) SRH – Sistema de Administração de Recursos Humanos
- 14) SPA – Sistema de Controle Patrimonial
- 15) SSG – Sistema de Serviços Gerais
- 16) STI – Sistema de Tecnologia da Informação
- 17) STR – Sistema de Transportes
- 18) SPO – Sistema de Projetos e Obras Públicas
- 19) SSU – Sistema de Serviços Urbanos
- 20) SEC – Sistema de Educação e Cultura
- 21) SSP – Sistema de Saúde Pública
- 22) STU – Sistema de Turismo
- 23) SBE – Sistema de Bem-Estar Social

Para cada sistema administrativo, o autor apresenta alguns modelos de instruções normativas que regem os assuntos passíveis de controle que poderão ser usados na implementação dos controles internos. Entre eles o de maior aproximação ao tema abordado nesta pesquisa, trata-se do sistema financeiro, que elucidará assuntos inerentes ao sistema de controle financeiro (SFI), que para adequado funcionamento, Glock (2009) apresenta cinco modelos de Instruções Normativas (IN) (SFI 01, SFI 02, SFI 03, SFI 04 e SFI 05) onde são contempladas especificações de rotinas e procedimentos de controle a serem desenvolvidos no âmbito da administração pública.

A primeira IN, a SFI 01, tem como objetivo relatar os procedimentos de controle da arrecadação do ente, bem como das disponibilidades financeiras sejam elas vinculadas ou não vinculadas. Como o objeto a ser trabalhado envolve recursos financeiros, o autor recomenda a abertura de contas bancárias exclusivas para arrecadação e que sejam individualizadas por

fontes de recursos, de modo a facilitar o acompanhamento e comparação dos valores previstos com aqueles efetivamente arrecadados. Além disso, é função do sistema financeiro estabelecer critérios de acompanhamento mensal da realização da programação financeira e das metas bimestrais de arrecadação, para que os valores apurados funcionem como parâmetro das receitas auferidas e sejam repassados à administração superior para que auxiliem nas tomadas de decisões (GLOCK, 2009).

No segundo modelo de IN (SFI 02), aborda-se os procedimentos para elaboração da programação de pagamentos de maneira que auxilie o controle do cronograma de execução mensal de desembolso. Para que os dispêndios ocorram de maneira adequada, Glock (2009) também estipula a abertura de contas bancárias exclusivas para os pagamentos. Além disso, nas rotinas do sistema financeiro dá-se grande importância aos níveis de responsabilidade em atividades como a movimentação financeira, a emissão de cheques bem como sua retirada e a guarda dos talões, a assinatura de cheques, a aprovação de pagamentos e sua programação, entre outros. Para o cronograma mensal de desembolso, o autor salienta que se deve ater aos registros de baixa, para que as informações apresentadas à administração superior possam ser apresentadas com saldos verdadeiros e possam contribuir nas decisões dos gestores.

O SFI 03 apresenta procedimentos importantes nas retenções tributárias e da previdência em algumas despesas prestadas por pessoas jurídicas e pessoas físicas, sendo um deles o controle por uma tabela dos valores retidos. O SFI 04 e o SFI 05 abordam respectivamente procedimentos de concessão e controle de adiantamentos financeiros e procedimentos para a realização de operações de créditos que também compõem importantes controles por estarem diretamente ligados a operações dos recursos financeiros, e caso sejam usados incorretamente podem onerar de forma nociva os cofres públicos.

Distintamente dos órgãos estatais, as empresas costumam implementar os controles financeiros por meio de avaliações de retorno sobre investimento (ROI) efetuando análises de tendências e análises cruzadas. De acordo com Atkinson *et al* (2008), a primeira análise é quando se compara medidas sequenciais para a mesma entidade, entretanto, o segundo permite a comparação da mesma medida para diversas entidades, correspondente a um mesmo período. Além do ROI, o mesmo autor atribui outra ferramenta para avaliar os investimentos que é o valor econômico adicionado (EVA), também chamado de receita residual e equivale à receita diminuída do custo econômico do investimento gerado por aquela mesma receita

Tendo em vista o tema aqui abordado, cabe salientar que as informações financeiras geradas e controladas, embora se entenda serem importantes, ainda tem suas limitações por

apenas se preocupar em medir os elementos que geram retornos financeiros e não avaliar outros atributos importantes ao sucesso de longo prazo da empresa.

2.4.2 Cronograma de Desembolso

O cronograma de desembolso constitui em uma importante ferramenta de controle financeiro às entidades do setor público estatal, pois permite ao gestor o planejamento, acompanhamento, avaliação e ajuste da programação de despesas à verdadeira disponibilidade de recursos disponíveis em cofres públicos. Nesta programação o montante de receita a ser arrecadado pode ser estimado trimestralmente, mensalmente, ou diariamente para que então possam ser programados os desembolsos a serem pagos conforme as disponibilidades de recursos do órgão.

A elaboração desta programação está prevista no artigo 47 da lei 4.320/64 com a seguinte redação: “imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar”. Sendo assim, entende-se que o cronograma é peça complementar do orçamento, pois necessita ser aplicado de modo programado buscando sempre o equilíbrio entre receitas e despesas à medida que os fatos ocorrem em determinado período de tempo. Além disso, a mesma lei fundamenta que as cotas, anteriormente citadas, terão como objetivos:

Art. 48

[...]

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Ao estabelecer estas quantias, as unidades orçamentárias saberão parcialmente a quantidade de recursos necessários para cumprirem suas obrigações, sendo assim poderão gerenciar melhor os recursos já recebidos em outros períodos, ajustar os saldos bancários, antecipar recebimentos previstos ou ainda efetuar operações de crédito quando necessário. Dessa forma, entende-se que a programação das despesas também contribui à administração pública com conservação do equilíbrio entre o que é devido e o que deve ser pago, evitando empréstimos emergenciais para sanar problemas financeiros de dívidas não previstas.

Além das despesas previstas na Lei do Orçamento, a programação das despesas deve incluir os créditos adicionais, que após serem aprovados em lei também configuram um desembolso legalmente autorizado para administração pública. As operações de origem extra-orçamentária também devem compor as cotas trimestrais, pois embora não estejam previstas no orçamento, são operações vinculadas a contratos, convênios entre outras formas legais que obrigam as unidades a cumprirem de maneira precisa e cautelosa para que os cofres públicos não sejam onerados em decorrência de pagamentos atrasados (CRUZ, *et al*, 2006).

Segundo o projeto de Lei 135/96 citado por Cruz, *et al* (2006), os chefes de cada Poder deverão aprovar, em até 20 dias após a publicação das leis orçamentárias, um orçamento analítico ou ainda um quadro de detalhamento de despesa (QDD), que discernirá as despesas conforme as categorias constantes da lei orçamentária, por elementos ou qualquer outra particularização escolhida pela administração. Entende-se que esta programação constitui o primeiro estágio administrativo da despesa, mesmo não se concretizando o empenho da despesa, pois já se estima em que época e em quais proporções serão os gastos anuais.

A programação da despesa poderá sofrer ajustes no decorrer do período tendo em vista que as receitas estão sujeitas a mais diversas variações. Sendo assim, poderão ocasionar o adiamento ou antecipação de pagamentos conforme os ingressos de recursos para que o equilíbrio entre receita e despesa seja priorizado na administração pública.

Com a publicação da LRF em 2000, algumas alterações foram impostas na formulação do cronograma de desembolso, como na periodicidade que passou de trimestre para bimestre, de acordo com a transcrição infra.

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias [...], o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Oferecendo um enfoque gerencial para as programações financeiras este controle tornou-se ainda mais preciso sendo efetuado de maneira mensal, o que proporciona ao gestor maior detalhamento das previsões de recebimentos e de despesas evitando, conseqüentemente, uma extrapolação de limites em determinados gastos.

Ao entrar em vigor, a LRF também inovou com a criação de alguns demonstrativos, que também passaram a serem exigidos às entidades da administração pública evidenciando ainda mais a preocupação com o equilíbrio das contas públicas bem como os principais desembolsos da administração, sempre em observância aos limites legais impostos pela

legislação vigente. Além disso, esta mesma lei tratou de apresentar novas ferramentas importantes para a transparência da gestão fiscal, conforme descreve o artigo 48:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Para atender a estas exigências da legislação, o cronograma de desembolso configura uma ferramenta importante para a elaboração dos instrumentos anteriormente expostos, pois através desta programação de despesas juntamente com as receitas previstas pode-se saber, previamente, se os limites legais serão atingidos ou ultrapassados.

A programação de despesa apresentada no cronograma de desembolso também deve incorporar os gastos com pessoal, como os ativos, inativos e pensionistas, ainda os vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, inclusive adicionais, gratificações, horas extras, entre outros. Com estes dados se tem um controle substancial das despesas com pessoal, que também é uma exigência da LRF, pois impõe limites a serem obedecidos sujeitos a sanções caso sejam ultrapassados. Cabe ressaltar que os cálculos dos limites legais são efetuados com base na receita corrente líquida, que é composta pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, ajustado com algumas deduções. Sendo assim, a previsão de receitas no cronograma de desembolso também é peça importante na previsão dos limites impostos pela LRF.

Além de ser uma ferramenta importante para elaboração do Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e contribuir para obediência dos limites e equilíbrio das contas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o cronograma de desembolso também constitui como uma importante ferramenta estratégica gerencial na gestão pública. Por meio deste controle também é possível efetuar comparações entre o previsto em cada mês e ano, com o realizado nos períodos correspondentes o que facilita a elaboração de futuros orçamentos e permite cronogramas ainda mais precisos a cada ano.

No que pese a importância e aplicação do cronograma mensal de desembolso, a LRF não apresentou nenhum tipo de modelo para utilização desta ferramenta gerencial. Sendo assim, alguns modelos foram pesquisados em sítios eletrônicos e livros e são apresentados no anexo A desta pesquisa para melhor entendimento do assunto. Entre os exemplares, o de Cruz, *et al*, (2009) chama atenção para acompanhamentos diários (de segunda a sexta) e

também nos alerta que “é desejável a utilização dos recursos de informática para criar *software* e/ou integrar o cronograma de desembolso com outros mecanismos de controle exigidos pelo artigo 4º da LRF, em seu inciso I”.

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9o e no inciso II do § 1o do art. 31;
- [...]
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

No tocante a importância da informatização, ressalta-se ainda a relevância da tempestividade dos registros contábeis para uma boa análise de caixa que segundo Neves (2000, p. 5)

“é possível trabalhar o fluxo de caixa a partir das informações contidas no sistema informatizado de contabilidade, mantendo a rigidez contábil para os fatos já ocorridos e flexibilizando as projeções futuras, para que o gestor possa estabelecer os cenários de acordo com a conveniência administrativa”.

Pela evidenciação ser semelhante à Demonstração de Fluxo de Caixa aplicado às empresas privadas, o cronograma de desembolso comporta as informações necessárias para a elaboração de uma DFC governamental conforme o proposto por Goulart (1999) e a portaria n. 749 de 2009 publicada pela STN, porém com aplicabilidades e análises distintas.

2.4.3 Orçamento de Caixa

Analogamente ao cronograma de desembolso aplicado aos órgãos públicos, aplica-se orçamento de caixa às empresas, porém de forma opcional. O orçamento de caixa consiste em uma importante ferramenta gerencial para o controle financeiro das empresas projetado usualmente para o curto prazo (até um ano).

Além disso, esta projeção permite a comparação do fluxo de caixa previsto com o realizado, utilizando acompanhamentos mensais ou até diários, conforme as necessidades dos gestores, tendo em vista as deficiências orçamentárias em detalhar as disponibilidades de caixa em certo período. Neste sentido, Gitman (1997, p. 598) exalta que “o administrador precisa examinar detidamente o padrão de recebimentos e pagamentos diários da empresa, para estar certo de que há um caixa suficiente para pagar as contas no vencimento.”

No tocante a definição, Gitman (1997), define o orçamento de caixa, ou projeção de caixa como também é chamado pelo autor, como um demonstrativo dos fluxos de entradas e saídas da empresa que deve ser usado para avaliar as necessidades de caixa em curto prazo, possibilitando aos gestores um cenário definido do período de tempo avaliado antecipadamente.

As informações apresentadas no orçamento de caixa são de grande valia às decisões dos gestores, tendo em vista que indicam a que conjuntura a empresa se apresenta quando se compara o planejado ao realizado e evidenciam-se discrepâncias. Neste contexto Zdanowicz (2000, p. 89), define que:

“O orçamento de caixa serve como ponto de referência para os valores financeiros projetados e realizados pelo comitê de finanças. Se houver defasagens, isto significa que os programas da empresa não estão ocorrendo segundo o planejado, mostrando que deverão ser tomadas medidas corretivas e/ou saneadoras. Alternativamente, essas defasagens podem informar que os programas da empresa se tornaram irreais, em vista da ocorrência de acontecimentos imprevistos e incontroláveis.”

Os fatores imprevisíveis citados por Zdanowicz são de grande amplitude e geralmente ocorrem por problemas não gerenciados pela administração, como problemas climáticos, catástrofes ambientais, problemas com furto entre outros. Acredita-se que antes mesmo de afetar os resultados, os primeiros reflexos ocorrem nas disponibilidades, e como são incoercíveis, acabam ocasionando defasagens financeiras.

Para a elaboração dos fluxos de caixa mensais, deve-se considerar a previsão de vendas da empresa, pois através dela será possível a projeção de recebimentos e gastos relacionados com a produção, estoques e distribuição, bem como decidir se há necessidade de aquisição de bens permanentes ou novos financiamentos para amparar a produção antevista.

Além disso, as previsões de vendas devem ser baseadas em fatores externos e internos, sendo que este se baseia na conformidade acerca das projeções realizadas pelos canais de venda e aqueles baseados nas relações entre as vendas da empresa e determinados indicadores econômicos externos, conforme elementos evidenciados nos quadro a seguir.

FATORES EXTERNOS	FATORES INTERNOS
- Estrutura de mercado	- Pedidos em carteira existentes
- Concorrência	- Força da equipe de vendas
- Preços e qualidade	- Vendas passadas
- Canais de distribuição	- Níveis de estoques
- Política governamental	- Capacidade Produtiva

Quadro 1 – Elementos determinantes na elaboração do orçamento de caixa

Fonte: Adaptado de Zdanowicz (2000, p. 254)

O modelo proposto por Zdanowicz (2000) de orçamento de caixa com periodicidade mensal para empresas pode ser visto no anexo B desta pesquisa.

Sendo assim, o modelo de orçamento de caixa deve conter os recebimentos (todas as entradas de caixa), os pagamentos (todos os desembolsos), o fluxo líquido (recebimentos subtraídos dos pagamentos) e o saldo final de caixa (fluxo líquido somado ao saldo inicial). Caso o saldo final de caixa seja inferior ao valor mínimo previsto, deve-se efetuar um financiamento de curto prazo para que se atinja tal valor previsto, ou em outros casos quando o saldo de caixa for superior ao mínimo, efetuam-se investimentos que também devem ser resgatados no curto prazo.

3 CONTABILIDADE PÚBLICA *VERSUS* EMPRESARIAL: ESTUDO COMPARATIVO COM ÊNFASE PARA O FLUXO DE CAIXA

Tendo em vista que a contabilidade permite atuar em diferentes áreas e nas mais variadas entidades, conforme já citado anteriormente, este tópico tem por objetivo expor as regulamentações aplicáveis, demonstrativos evidenciados juntamente com os resultados e os principais usuários especificamente à contabilidade empresarial e à contabilidade pública estatal.

Para sustentar as diferenças anteriormente elucidadas, apresenta-se o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, método direto, como demonstrativo comum à contabilidade empresarial e pública estatal, seguido da comparação dos componentes típicos de cada área de atuação por atividades operacionais, investimento e financiamento.

Sendo assim, com as informações pesquisadas é permitida uma comparação inicial das principais diferenças ou semelhanças, quando existentes, destas duas áreas de aplicação das Ciências Contábeis.

3.1 REGULAMENTAÇÃO APLICÁVEL

A contabilidade no Brasil deve seguir dentre outros objetivos a uma série de regulamentações que envolvem normas, leis, pronunciamentos entre outras formas de padronizar os procedimentos e demonstrativos contábeis. Com a padronização, garantem-se informações comparáveis e consubstanciais, entre empresas, ou entre outras entidades de características semelhantes. Dessa forma, são apresentadas separadamente as principais normas aplicáveis na contabilidade do setor público e das empresas, bem como suas legislações e exigências legais para que se tenha melhor entendimento destas áreas de aplicação contábil.

3.1.1 Setor Privado

Nota-se que atualmente, é imperativo um sistema de contabilidade para as entidades empresariais, sejam elas de fins lucrativos ou meramente associações de atividades sociais e culturais. Entretanto, para se obter uniformidade e consolidar esta obrigação, definem-se na legislação as principais obrigações legais no tocante a contabilidade, que abrange uma série de leis e normas contábeis, bem como instruções normativas de diversas entidades como a Receita Federal, Comissão de Valores Mobiliários, entre outros.

Inicialmente, encontra-se a obrigação da contabilidade na Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Nesta regulamentação define-se que empresários e empresas são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base em escrituração uniforme de seus livros e embasamento documental e ainda levantar anualmente o balanço patrimonial e o resultado econômico (art. 1.179).

Além disso, a Lei n 10.406, estabelece critérios de escrituração, de livros contábeis como o Diário, e define ainda que as escriturações devam ser feitas em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco (art. 1.183).

Todavia, algumas sociedades seguirão uma legislação específica como é o caso das sociedades anônimas (SA), que de acordo com o artigo 1.088 do Código Civil é aquela cujo capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão de ações que subscrever ou adquirir. Atualmente as SA são regidas pela Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976 e suas alterações posteriores, como as leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009 que entre elas foram as mais relevantes direcionando as normas internacionais de contabilidade.

A Lei das SA atualmente é composta por trezentos artigos, divididos em vinte e seis capítulos que podem ser desdobrados em seções para melhor explanação e detalhamento do assunto a ser tratado e abordam contextos desde a denominação da sociedade até a elaboração das demonstrações financeiras. Além disso, o disposto na Lei 6.404/76 e alterações é potencialmente aplicável a outras entidades empresariais no que couberem e se relacionarem, como na distribuição de lucros, publicação de demonstrativos, exercício social, modificações de capital entre outros aspectos contábeis e societários que podem ser tratados. A divisão dos capítulos e seus temas abordados podem ser vistos no quadro a seguir.

CAPÍTULOS	TEMA ABORDADO
Capítulo I	Características e Natureza da Companhia ou Sociedade Anônima
Capítulo II	Capital Social
Capítulo III	Ações
Capítulo IV	Partes Beneficiárias
Capítulo V	Debêntures
Capítulo VI	Bônus de Subscrição
Capítulo VII	Constituição da Companhia
Capítulo VIII	Formalidades Complementares da Constituição
Capítulo IX	Livros Sociais
Capítulo X	Acionistas
Capítulo XI	Assembléia Geral
Capítulo XII	Conselho de Administração e Diretoria
Capítulo XIII	Conselho Fiscal
Capítulo XIV	Modificação do Capital Social
Capítulo XV	Exercício Social e Demonstrações Financeiras
Capítulo XVI	Lucro, Reservas e Dividendos
Capítulo XVII	Dissolução, Liquidação e Extinção
Capítulo XVIII	Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão
Capítulo XIX	Sociedades de Economia Mista
Capítulo XX	Sociedades Coligadas, Controladoras e Controladas
Capítulo XXI	Grupo de Sociedades
Capítulo XXII	Consórcio
Capítulo XXIII	Sociedades em Comandita por Ações
Capítulo XXIV	Prazos de Prescrição
Capítulo XXV	Disposições Gerais
Capítulo XXVI	Disposições Transitórias

Quadro 2 – Estrutura da Lei das Sociedades Anônimas por capítulos

Fonte: Adaptado da Lei 6.404/76

Além da normatização pela lei das sociedades anônimas, a contabilidade aplicada às entidades empresariais deve seguir a uma série de normas aprovadas por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, órgão máximo da classe contábil. No Brasil, habitualmente as leis são publicadas anteriormente às normas contábeis; sendo assim, entende-se que as normas brasileiras de contabilidade adéquam-se às determinações impostas pelo Poder Legislativo.

Além disso, as harmonizações atualmente tratadas também representam questões a serem discutidas em nosso país em virtude das influências impostas pelas normas internacionais, que impossibilitam maiores esclarecimentos acerca da nova regulamentação. Neste contexto, Sá (2008, p. 101) explica que “há um esforço internacional apreciável para harmonização das normas, porém a pressão exercida pelos anglo-saxões, para que tudo se padronize ao feitio dos mesmos, tem dificultado um entendimento maior”.

Sendo assim, entende-se que este ponto da normatização contábil brasileira deve ser analisado com cautela, pois em alguns casos há o risco de conflitarem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), que devem ser obrigatoriamente cumpridos no exercício da profissão contábil, pois constitui condição de legitimidade das NBC.

Os PFC estão definidos pela Resolução CFC n.º 750 de 29 de dezembro de 1993, e totaliza em sete princípios, o da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência. As características de cada um PFC, segundo a resolução anteriormente citada, são definidas conforme o quadro 3.

I) Princípio da Entidade	O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. Por consequência, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
II) Princípio da Continuidade	A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.
III) Princípio da Oportunidade	O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.
IV) Princípio do Registro Pelo Valor Original	Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.
V) Princípio da Atualização Monetária	Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.
VI) Princípio da Competência	As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
VII) Princípio da Prudência	O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Quadro 3 – Conceituação dos princípios fundamentais da contabilidade

Fonte: Adaptado da Resolução CFC n. 750/93

Além dos princípios fundamentais da contabilidade, o CFC tem uma série de normas de contabilidade, aprovadas por resoluções que devam ser seguidas pelas mais diversas entidades. De acordo com a Resolução CFC n. 1.156/09 as NBC estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados, e devem seguir a seguinte estrutura:

- a) “Societária – NBC TS – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as Normas Internacionais;
- b) do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
- c) Específica – NBC TE – são as Normas Brasileiras de Contabilidade que não possuem Norma Internacional correspondente, observando as NBC TS;
- d) de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISAs) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC);

e) de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão (ISREs), emitidas pela IFAC;

f) de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração (ISAEs), emitidas pela IFAC;

g) de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras para Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos (ISRSs) emitidas pela IFAC;

h) de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de auditoria interna;

i) de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de perícia.

Com a imposição das normas do CFC, entende-se que seu cumprimento é imperativo e caso ocorra a inobservância de alguma delas há caracterização de infração disciplinar, sujeitando o profissional às penalidades cabíveis.

No âmbito empresarial, para a maioria das entidades aplicar-se-á as regras relativas às normas técnicas societárias, obedecendo às normas internacionais de contabilidade. Dessa forma dividem-se em normas conceituais e estruturais e as normas com aspectos específicos apresentados respectivamente pelos quadros 4 e 5 com as respectivas resoluções e alterações.

NBC TS	TÍTULO	RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES
NBC T 1	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis	1.121/08	
NBC T 3.7	Demonstração do Valor Adicionado	1.138/08	1.162/09
NBC T 3.8	Demonstração do Fluxo de Caixa	1.125/08	1.273/10
NBC T 7	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	1.120/08	1.164/09 e 1.273/10
NBC T 10.2	Arrendamento Mercantil	1.141/08	
NBC T 10.23	Entidades de Incorporação Imobiliária	1.154/09	1.273/10
NBC T 17	Partes Relacionadas	1.145/08	

Quadro 4 – Normas técnicas societárias de conceitos e estruturas, em conformidade com as internacionais

Fonte: Adaptado do *site* www.cfc.org.br

Cabe salientar que a listagem de normas apresentadas a seguir no quadro 5, representam os pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que já foram estudados, postos em audiências públicas e aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

NBC TS	TÍTULO	RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES
NBC T 19.1	Imobilizado	1.177/09	
NBC T 19.2	Tributos sobre Lucros	1.189/09	
NBC T 19.4	Subvenções e Assistências Governamentais	1.143/08	
NBC T 19.7	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	1.180/09	
NBC T 19.8	Ativo Intangível	1.139/08	
NBC T 19.8	IT 1 – Custo com Sítio para Internet (<i>web site</i>)	1.140/08	
NBC T 19.10	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	1.110/07	
NBC T 19.11	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros	1.179/09	
NBC T 19.14	Custo de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	1.142/08	
NBC T 19.15	Pagamento Baseado em Ações	1.149/09	
NBC T 19.16	Contratos de Seguro	1.150/09	
NBC T 19.17	Ajuste a Valor Presente	1.151/09	
NBC T 19.18	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	1.152/09	
NBC T 19.20	Estoques	1.170/09	1.273/10
NBC T 19.21	Contratos de Construção	1.171/09	
NBC T 19.22	Custos de Empréstimos	1.172/09	
NBC T 19.23	Combinação de Negócios	1.175/09	
NBC T 19.24	Demonstração Intermediária	1.174/09	
NBC T 19.25	Informações por Segmento	1.176/09	
NBC T 19.26	Propriedade para Investimento	1.178/09	
NBC T 19.27	Apresentação das Demonstrações Contábeis	1.185/09	1.273/10
NBC T 19.28	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	1.188/09	
NBC T 19.29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	1.186/09	
NBC T 19.30	Receitas	1.187/09	
NBC T 19.31	Benefícios a Empregados	1.193/09	
NBC T 19.32	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	1.196/09	
NBC T 19.33	Instrumentos Financeiros: Apresentação	1.197/09	
NBC T 19.34	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	1.198/09	
NBC T 19.35	Demonstrações Separadas	1.239/09	
NBC T 19.36	Demonstrações Consolidadas	1.240/09	1.273/10
NBC T 19.37	Investimento em Coligada e em Controlada	1.241/09	
NBC T 19.38	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	1.242/09	
NBC T 19.39	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	1.253/09	
NBC T 19.40	Adoção Inicial das NBC Ts Convergadas em 2009	1.254/09	
NBC T 19.41	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas	1.255/09	

Quadro 5 – Normas técnicas societárias de aspectos contábeis específicos, em conformidade com as internacionais

Fonte: Adaptado do *site* www.cfc.org.br

Entretanto, algumas normas brasileiras ainda não foram estudadas pelo CPC e ainda possuem normas internacionais correspondentes, mas estão relacionadas às entidades societárias e também devem ser cumpridas e são chamadas de normas específicas – NBC TE. A relação destas normas, e suas respectivas resoluções e alterações podem ser visualizadas no quadro a seguir.

NBC TE	TÍTULO	RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES
NBC T 2	Da Escrituração Contábil		
NBC T 2.1	Das Formalidades da Escrituração Contábil	563/83	848/99 e 790/95
NBC T 2.2	Da Documentação Contábil	597/85	
NBC T 2.4	Da Retificação de Lançamentos	596/85	
NBC T 2.5	Das Contas de Compensação	612/85	
NBC T 2.6	Da Escrituração Contábil das Filiais	684/90	
NBC T 2.7	Do Balancete	685/90	
NBC T 2.8	Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	1.020/05	1.063/95
NBC T 3	Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis		
NBC T 3.1	Das Disposições Gerais	686/90	847/99 e 1.049/05
NBC T 3.2	Do Balanço Patrimonial		
NBC T 3.3	Da Demonstração do Resultado		
NBC T 3.4	Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados		
NBC T 3.5	Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido		
NBC T 3.6	Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos		
NBC T 4	Da Avaliação Patrimonial	732/92	846/99
NBC T 6	Da Divulgação das Demonstrações Contábeis		
NBC T 6.1	Da Forma de Apresentação	737/92	846/99
NBC T 6.2	Do Conteúdo das Notas Explicativas		
NBC T 6.3	Das Republicações		
NBC T 10.3	Consórcio de Vendas	913/01	
NBC T 10.4	Fundações	837/99	
NBC T 10.6	Entidades Hoteleiras	956/03	
NBC T 10.8	Entidades Cooperativas	920/01	
NBC T 10.8	IT 1 – Entidades Cooperativas	1.013/05	
NBC T 10.9	Entidades Financeiras	876/00	
NBC T 10.13	Entidades Desportivas Profissionais	1.005/04	
NBC T 10.18	Entidades Sindicais e Associações de Classe	838/99	852/99
NBC T 10.19	Entidades sem Finalidade de Lucros	877/00	926/01 e 966/03
NBC T 10.21	Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde	944/02	
NBC T 11	Entidade Fechada de Previdência Complementar	1.272/10	
NBC T 19.13	Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.	1.115/07	

Quadro 6 – Normas técnicas especiais que não correlacionam às internacionais

Fonte: Adaptado do *site* www.cfc.org.br

Além das normatizações contábeis, as entidades empresariais também estão submetidas às exigências da legislação tributária, principalmente aquelas relacionadas à apuração do resultado do exercício, como o lucro real, lucro presumido, ou no caso de empresas consideradas como ME ou EPP pelo regime simplificado de tributação.

Na apuração do lucro real, entende-se a ocorrência do próprio lucro tributável para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente, pois conforme o art. 247 do regulamento do imposto de renda de 1999 (RIR/1999), “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações

prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.” Neste sentido calcula-se, primeiramente o lucro contábil confrontando todas as receitas contra as despesas de um determinado período. Em seguida, iniciam-se as adições e exclusões conforme regulamentados no RIR/1999, art. 249 para se chegar ao resultado fiscal, que será extraído o IRPJ e CSLL.

Entretanto, no regime de tributação pelo lucro presumido calculam-se os valores devidos com base em percentuais presumidos de lucro no que diz respeito ao Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com uma periodicidade trimestral. A opção pelo Lucro Presumido é restrita a algumas empresas, sendo que na legislação aplicam-se vedações para algumas entidades como todas aquelas obrigadas a optarem pelo Lucro Real.

A outra forma de apuração de tributação dá-se pelo regime simplificado, também conhecido como Simples Nacional, e está regulado pela Lei Complementar n.º 123 de 14 de dezembro de 2006 e posteriores atualizações. Por este método recolhem-se as obrigações tributárias, trabalhistas e previdenciárias por determinação de alíquota única, cujos valores variam com o montante de faturamento e atividade exercida pela empresa (comércio, indústria, serviços) conforme estipulados nos anexos da lei supracitada. Cabe salientar que o enquadramento deste regime restringe-se às ME e EPP, que segundo o artigo 3º da LC n.º 123 são aquelas que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Tendo em vista que a contabilidade é responsável pelo registro dos atos e fatos das entidades, percebe-se que as bases legais limitam e estipulam procedimentos para realização dos registros. Além disso, com a legislação superficialmente elucidada, nota-se a importância das normas legais para o levantamento das informações contábeis nas entidades privadas, inclusive naquelas de interesse lucrativo que deverão observar dentre outras, as normatizações inerentes à apuração do lucro e pagamento de tributos.

3.1.2 Setor Público Estatal

Na contabilidade aplicada aos entes públicos estatais, a legislação é ainda mais presente, tendo em vista a obrigatoriedade dos gestores públicos realizarem apenas o

permitido em lei, obedecendo ao princípio da legalidade. A legislação da contabilidade pública estatal aborda aspectos orçamentários, financeiros, contábeis entre outros fatores fundamentais para que os registros contábeis ocorram de modo padronizado nas entidades do setor público

Entretanto algumas leis estão em processo de transição, tendo em vista o novo enfoque direcionado à contabilidade pública nas convergências às normas internacionais, como é o caso da Lei n. 4.320 de 1964 que regula o direito financeiro no Brasil. Esta lei atualmente é composta por cento e quinze artigos, divididos em onze títulos que normatizam desde a lei do orçamento até os aspectos contábeis, conforme pode ser visto no quadro 7.

TÍTULOS E CAPÍTULOS	TEMA ABORDADO
Título I	Da Lei do Orçamento
Capítulo I	Disposições Gerais
Capítulo II	Da Receita
Capítulo III	Da Despesa
Título II	Da proposta Orçamentária
Capítulo I	Conteúdo e Forma da Proposta Orçamentária
Capítulo II	Da Elaboração da Proposta Orçamentária
Título III	Da Elaboração da Lei de Orçamento
Título IV	Do Exercício Financeiro
Título V	Dos Créditos Adicionais
Título VI	Da Execução do Orçamento
Capítulo I	Da Programação da Despesa
Capítulo II	Da Receita
Capítulo III	Da Despesa
Título VII	Dos Fundos Especiais
Título VIII	Do Controle da Execução Orçamentária
Capítulo I	Disposições Gerais
Capítulo II	Do Controle Interno
Capítulo III	Do Controle Externo
Título IX	Da Contabilidade
Capítulo I	Disposições Gerais
Capítulo II	Da Contabilidade Orçamentária e Financeira
Capítulo III	Da Contabilidade Patrimonial e Industrial
Capítulo IV	Dos Balanços
Título X	Das Autarquias e Outras Entidades
Título XI	Disposições Finais

Quadro 7 – Estrutura da lei que estabelece normas gerais de direito financeiro

Fonte: Adaptado da Lei 4.320/64

Como já citado anteriormente, esta lei nas aplicações atuais apresentam alguns pontos deficitários, e algumas alterações tornaram-se necessárias para a correta contabilização dos recursos públicos, como a classificação de receita e despesas cuja alteração consolidou-se com a Portaria Conjunta nº. 2, de 6 de agosto de 2009. As alterações desta portaria na classificação das despesas podem ser visualizadas no quadro 8.

CATEGORIA ECONÔMICA	LEI N. 4.320/64	ATUALIZAÇÕES
DESPESAS CORRENTES	Despesas de Custeio	Pessoal e Encargos Sociais
	Transferências Correntes	Juros e Encargos da Dívida
		Outras Despesas Correntes
DEPESAS DE CAPITAL	Investimentos	Investimentos
	Inversões Financeiras	Inversões Financeiras
	Transferências de Capital	Amortização da Dívida
-	-	Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor
-	-	Reserva de Contingência

Quadro 8 – Modificações da estrutura das despesas por categoria econômica

Fonte: Adaptado da Lei 4.320/64 e Portaria Conjunta nº. 02/2009

Além da classificação das receitas e despesas, a discriminação das despesas por funções citadas nos artigos 2º e 8º da Lei 4.320 de 1964, também foi alterada, a qual deva seguir atualmente a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Esta mesma portaria define função como o “maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público” conforme elucidado no quadro a seguir:

1. Legislativa	2. Judiciária
3. Essencial à Justiça	4. Administração
5. Defesa Nacional	6. Segurança Pública
7. Relações Exteriores	8. Assistência Social
9. Previdência Social	10. Saúde
11. Trabalho	12. Educação
13. Cultura	14. Direitos da Cidadania
15. Urbanismo	16. Habitação
17. Saneamento	18. Gestão Ambiental
19. Ciência da Tecnologia	20. Agricultura
21. Organização Agrária	22. Indústria
23. Comércio e Serviços	24. Comunicações
25. Energia	26. Transporte
27. Desporto e Lazer	28. Encargos Especiais

Quadro 9 – Estrutura do governo por funções

Fonte: Adaptado da Portaria 42/99

No que pese a legislação aplicada à contabilidade pública, é imprescindível citar a Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000, nomeada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas focando a responsabilidade na gestão fiscal, a LRF estabelece regras para maior transparência da gestão governamental bem como o equilíbrio das contas públicas. Estruturalmente esta lei é composta por 75 artigos e dez capítulos, que abordam deste temas relacionados ao planejamento até atos de transparência e controle na administração pública, conforme pode ser visto no quadro 10.

CAPÍTULOS	TEMA ABORADADO
Capítulo I	Disposições Preliminares
Capítulo II	Do planejamento
Capítulo III	Da Receita Pública
Capítulo IV	Da Despesa Pública
Capítulo V	Das Transferências Voluntárias
Capítulo VI	Da Destinação de Recursos Públicos para o Setor Privado
Capítulo VII	Da Dívida e do Endividamento
Capítulo VIII	Da Gestão Patrimonial
Capítulo IX	Da Transparência, Controle e Fiscalização
Capítulo X	Disposições Finais e Transitórias

Quadro 10 – Estrutura da Lei de Responsabilidade Fiscal

Fonte: Adaptado da Lei Complementar 101/00

No tocante às normas contábeis emitidas pelo CFC, o setor público foi por certo tempo esquecido pelo órgão de classe, pois ao longo das publicações nenhuma delas atendeu as peculiaridades da contabilidade pública. Além disso, os princípios contábeis, base principal da aplicação da Ciência Contábil, tiveram suas adaptações ao setor público apenas em 2007 com a publicação da Resolução nº 1.111, ou seja, quatorze anos após a publicação dos PFC.

I) Princípio da Entidade	O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
II) Princípio da Continuidade	No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
III) Princípio da Oportunidade	O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência.
IV) Princípio do Registro Pelo Valor Original	Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.
V) Princípio da Atualização Monetária	Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessitam-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.
VI) Princípio da Competência	O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam.
VII) Princípio da Prudência	As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. Deve-se levar em consideração os Princípios Constitucionais da Administração Pública, e inexistir de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas.

Quadro 11 – Conceituação dos princípios fundamentais da contabilidade adaptados ao setor público

Fonte: Adaptado da Resolução CFC n. 1.111/07

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público mencionadas no princípio da oportunidade também foram recentemente aprovadas pelo CFC em prol de procedimentos contábeis e suas divulgações padronizadas com as internacionais de contabilidade pública. Atualmente são apenas 10 normas que esboçam conceitos, campo de aplicação, demonstrativos entre outros fatos relevantes à aplicação da contabilidade pública, e devem ser aplicados com caráter obrigatório a partir de 2011, 2012 e 2013 para a união, estados e municípios respectivamente. A relação das NBCASP pode ser analisada conforme o quadro a seguir.

NBC TSP	TÍTULO	RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES
NBC T 16	Do Setor Público		
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	1.128/08	1.268/09
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1.129/08	1.268/09
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	1.130/08	
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	1.131/08	
NBC T 16.5	Registro Contábil	1.132/08	
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	1.133/08	1.268/09
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134/08	
NBC T 16.8	Controle Interno	1.135/08	
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	1.136/08	
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	1.137/08	

Quadro 12 – Normas técnicas aplicadas ao setor público

Fonte: Adaptado do *site* www.cfc.org.br

Por se tratar de normatização contábil do setor público, torna-se imperativo versar sobre as portarias publicadas pelo órgão central da contabilidade federal, a STN e as portarias conjuntas. Os assuntos expressos norteiam sobre atualizações e inclusões de demonstrativos, bem como publicação de procedimentos contábeis padronizados, manuais de receita e despesa pública, plano de contas entre outras alterações incorridas na contabilidade governamental em consequência das convergências às normas internacionais. Para isto, classificou-se apenas as publicações dos últimos dois anos (2008 e 2009) atualmente vigentes e aplicáveis na contabilidade pública estatal.

Sendo assim, seguem, por data de publicação, as principais e recentes modificações referidas pelas portarias da STN no quadro a seguir.

PORTARIA	ASSUNTO	DATA	OBSERVAÇÃO
3	Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências.	14/10/2008	Portaria conjunta com a Secretaria do Orçamento Federal
1	Altera o Anexo VIII do Manual de Receita Nacional, aprovado pela Portaria-Conjunta STN/SOF nº 3, de 14/10/2008.	30/06/2009	Portaria conjunta com a Secretaria do Orçamento Federal
462	Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais.	05/08/2009	
2	Aprova o Volume: I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências.	06/08/2009	Portaria conjunta com a Secretaria do Orçamento Federal
467	Aprova os volumes: II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.	06/08/2009	
749	Aprova a alteração dos Anexos: nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.	15/12/2009	
751	Aprova o volume: V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Republica o volume: IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.	16/12/2009	
757	Dispõe sobre a elaboração do Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito, que integra o Relatório de Gestão Fiscal – RGF.	17/12/2009	

Quadro 13 – Portarias publicadas pela Secretária do Tesouro Nacional

Fonte: Adaptado do *site* www.stn.org.br

Outra normatização imposta às entidades da administração pública refere-se aos procedimentos de aquisição de mercadorias, fornecimentos ou contratação de serviços diversos, como a Lei 8.666 de 21 de junho de 1993 e posteriores atualizações. Nesta lei determina-se que as aquisições sejam feitas por licitações preconizando ao princípio da isonomia juntamente com a economicidade dos gastos públicos por intermédio da escolha mais vantajosa para a administração pública. Ao todo são cento e vinte e seis artigos que regulamentam o processo de licitação em todos os seus trâmites desde a formulação de editais até a elaboração de contratos.

Conforme a legislação sintetizada neste tópico e o princípio da legalidade aplicada à administração pública, entende-se que a única vicissitude aos contadores públicos é seguir às normatizações impostas aos atos e fatos contábeis, financeiros e orçamentários, inclusive nos procedimentos de compras na esfera pública. Além disso, nota-se a necessidade constante de atualização ao profissional da contabilidade, tendo em vista as alterações atribuídas pela convergência às normas internacionais e a adequação das normas brasileiras para que configurem em contabilizações homogêneas a partir de 2013 para todos os entes da federação.

3.2 DEMONSTRATIVOS EVIDENCIADOS

Com a aplicação das normatizações anteriormente elucidada, percebe-se que muitas delas exigem a divulgação, ao público externo, dos demonstrativos contábeis de determinado período, que podem ser bimestral, anual, ou conforme determinar a legislação. Os objetivos de cada demonstrativo são específicos para cada usuário, mas no contexto geral tem um único fundamento que é colaborar para a transparência das informações, se publicadas no formato ideal. Neste sentido, abordam-se separadamente os demonstrativos passíveis de divulgação nas entidades de fins lucrativos (baseadas nas exigências aplicadas às SA e por analogia em outras) e dos órgãos da administração direta.

3.2.1 Setor Privado

Nas entidades empresariais, a Lei das SA estabelece demonstrativos que devam ser publicados ao final de cada exercício em consonância com a legislação pertinente a cada entidade e abrangendo a escrituração de toda a movimentação da empresa no período abordado. Neste sentido, o artigo 176 da lei 6.404/76 e alterações posteriores estabelece a publicação das demonstrações financeiras conforme o texto seguinte.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Entre os demonstrativos anteriormente expostos, cabe salientar a diferença das informações divulgadas no balanço patrimonial dos demais, tendo em vista que se caracteriza como um demonstrativo estático que reflete o saldo das contas para um momento específico. Entretanto, os demais evidenciam os saldos acumulados para um determinado período evidenciando resultados, mutações e fluxos de informações inerentes às operações quantitativas e qualitativas do patrimônio da entidade.

Todavia, as publicações deverão seguir algumas características estruturais de maneira a padronizar os dados divulgados e permitindo a comparabilidade entre entidades. Além da comparação, a legislação estabelece que as informações do período anterior também sejam divulgadas juntamente com o demonstrativo do exercício em análise, e quando houver contas com valores pequenos, permite-se o agrupamento a contas semelhantes com as devidas justificativas e restrições, conforme o estabelece o trecho infra extraído da lei.

Art.176

[...]

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

Para justificar o fato antes citado, recomenda-se a utilização de notas explicativas para complementar as demonstrações financeiras divulgadas que além de explicar os agrupamentos de contas, contribuirão para esclarecimentos da real conjuntura vivida pela entidade bem como fatos relevantes e importantes para a interpretação das informações contábeis. Nesta percepção, entende-se que as notas deverão indicar as informações referentes a investimentos, taxas de juros, ajustes eventos subsequentes, dentre outros de interesse dos usuários da informação contábil, conforme determina-se na legislação das sociedades anônimas e transcrito no trecho a seguir.

Art. 176

[...]

§ 5º

[...]

IV – indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3o);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1o);
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

No que pese a divulgação das informações contábeis, alguns sofrerão restrições na obrigatoriedade de divulgá-las para alguns, como a demonstração do valor adicionado a todas as sociedades que não se caracterizam como companhia aberta. Além deste, o demonstrativo de fluxo de caixa também lida com exceções nas divulgações, conforme a determinação do §6º do artigo 176 da lei 6.404/64 e alterações: “a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.”

Tendo em vista a quantidade de demonstrativos contábeis passíveis de divulgação, conforme determinação legal torna-se inoportuno a classificação ou indicação de algum como mais fundamental que outro. Pois, embora cada um tenha um foco específico a ser evidenciado, de certa forma todos se complementam e juntos são capazes de expressar a variação do patrimônio da entidade em determinado período de tempo bem como justificar uma situação na qual a sociedade empresária se encontra.

3.2.2 Setor Público Estatal

Os demonstrativos exigidos pela legislação da contabilidade pública possuem abrangência maior que aqueles do setor empresarial, pois além de evidenciarem os resultados de determinado período, tem como objetivo prestar contas à sociedade dos recursos geridos nos respectivos períodos. Dessa forma, entende-se que as informações publicadas não se limitam às informações usualmente publicadas pelas empresas, pois além dos balanços, as entidades públicas do setor estatal são obrigadas a divulgar informações inerentes ao

cumprimento de metas e orçamentos, bem como o acompanhamento de despesas limitadas pela legislação.

De acordo com a NBC T 16.6, define-se como demonstração contábil aplicada ao setor público, “a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.” Além disso, a mesma norma estabelece que junto aos demonstrativos sejam publicados anexos e outros demonstrativos exigidos por lei, bem como as notas explicativas que irão compor as demonstrações contábeis.

Pela apresentação dos demonstrativos na Lei 4.320 de 1964, determina-se que os resultados do exercício devam ser demonstrados pelo balanço orçamentário, financeiro e patrimonial e pela demonstração das variações patrimoniais juntamente com quadros demonstrativos em outros anexos. Entretanto, com a implementação das NBCASP, a Portaria nº 749 de dezembro de 2009 da STN alterou os balanços anteriormente expostos e acrescentou a demonstração dos fluxos de caixa, das mutações no patrimônio líquido e do resultado econômico. Desta forma, os demonstrativos exigidos pela lei 4.320 e alterações pela portaria da STN passaram a ser exigidos até o anexo de 20 (vinte), conforme descrito no quadro infra.

ANEXO	TÍTULO
1	Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas
2	Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação e Quadro das dotações por órgãos do governo e da administração.
3	Receitas Orçamentárias – atualmente é vinculada como Manual de Receitas na Portaria conj. nº 3
4	Despesa Orçamentárias – atualmente consta na Portaria Interministerial nº 163/2001 e alterações
5	Demonstrativo da Despesa Orçamentária por Funções
6	Programa de Trabalho - Adendo V à Portaria SOF/SEPLAN/PR nº 08, de 04 de Fevereiro de 1985)
7	Demonstrativo de Funções, Subfunções e Programas por Projetos e Atividades
8	Demonstrativo de Função, Subfunção e Programa por Vínculo de Recursos
9	Demonstração da Despesa por Órgãos e Funções
10	Comparativo da Receita Prevista com a Arrecadada
11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada
12	Balanço Orçamentário
13	Balanço Financeiro
14	Balanço Patrimonial
15	Demonstração das Variações Patrimoniais
16	Demonstração da Dívida Fundada Interna
17	Demonstração da Dívida Flutuante
18	Demonstração dos Fluxos de Caixa
19	Demonstração nas Mutações do Patrimônio Líquido
20	Demonstração do Resultado Econômico

Quadro 14 – Anexos de publicação obrigatória segundo a Lei n. 4.320/64 e atualizações posteriores

Fonte: Adaptado da Lei 4.320/64 e Portaria conjunta n.º 3

A Lei de Responsabilidade Fiscal também estabelece em sua composição alguns demonstrativos, visando garantir maior transparência dos gastos públicos e o equilíbrio entre receitas e despesas. Entre eles, estão os Anexos de Riscos Fiscais e Metas Fiscais, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. O anexo de Riscos Fiscais integra o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e é composto pelo Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências, que segundo o § 3º do artigo 4º da LRF, deve avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

O anexo de Metas Fiscais deve ser elaborado por cada ente da federação e é estipulado pelo § 1º do artigo 4º da LRF,

Art. 4º

[...]

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Neste demonstrativo elaboram-se metas anuais em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e o montante da dívida pública, para o exercício a que se referem e para os dois subsequentes. Assim, para que seja cumprida essa exigência legal, acompanham as metas fiscais oito demonstrativos que facilitam o acompanhamento do preenchimento das metas do exercício corrente, conforme quadro a seguir.

DEMONSTRATIVO	TÍTULO
I	Metas Anuais
II	Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior
III	Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores
IV	Evolução do Patrimônio Líquido
V	Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos
VI	Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos
VII	Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita
VIII	Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

Quadro 15 – Demonstrativos de metas fiscais de publicação obrigatória segundo a LRF

Fonte: Adaptado da Portaria STN nº 575/2007

As metas fiscais estabelecidas na LDO devem ser acompanhadas, segundo a LRF, pelas informações divulgadas no Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal.

O RREO é previsto no artigo 52 da LRF, que em consonância com § 3º do artigo 165 da Carta Magna, estabelece que deve compor o relatório todos os Poderes e o Ministério

Público, cujo relatório deverá ser composto por dezoito anexos e publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Entretanto esta periodicidade poderá em alguns casos ser semestral ou até anual, conforme o anexo ou o ente da federação. Sendo assim, compõem os anexos necessários na evidenciação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária os listados no quadro a seguir.

ANEXOS	TÍTULO
I	Balanço Orçamentário
II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – União
V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores
VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
VII	Demonstrativo do Resultado Primário – Estados, Distrito Federal e Municípios
VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE
XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União
XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União
XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios
XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Quadro 16 – Anexos que acompanham o RREO

Fonte: Adaptado da Portaria STN nº 575/2007

A elaboração do RGF está previsto no artigo 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal e é composto pelo preenchimento de sete anexos, obedecendo, na maioria dos casos, a uma periodicidade quadrimestral. Os demonstrativos anexados ao RGF são evidenciados no quadro infra.

ANEXOS	TÍTULO
I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal
II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL
III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
VII	Demonstrativo dos Limites

Quadro 17 – Anexos que acompanham o RGF

Fonte: Adaptado da Portaria STN nº 574/2007

Tendo em vista a necessidade de divulgação dos demonstrativos anteriormente elucidados, percebe-se que no setor público há uma maior exigência na quantidade se

comprado aos demonstrativos exigidos pelas entidades empresariais. Além disso, nota-se que as informações publicadas pelas entidades do setor público estatal têm assuntos inerentes as metas e risco fiscais e análises da execução orçamentária, que serão acompanhados por relatórios bimestrais, quadrimestrais e anuais quando da elaboração dos balanços.

3.3 USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Sabe-se que um dos objetivos da contabilidade é gerar informações a seus usuários, que podem ser divididos em internos e externos. Os primeiros são aqueles que atuam dentro da entidade e geralmente necessitam de conhecimentos para a tomada de decisões, e o segundo está relacionado aos investidores e sociedade dentre outros que possuem os mais diversos interesses com as divulgações geradas pela contabilidade.

Entretanto, os usuários das informações da contabilidade empresarial nem sempre serão os mesmos da contabilidade pública estatal, por isso este tópico da pesquisa preocupa-se em elucidar os usuários de cada área.

3.3.1 Setor Privado

Nas entidades empresariais, os usuários dividem-se em externos e internos em que, entre outros objetivos, está o interesse nos resultados das entidades para um determinado período, as propostas de dividendos e o respectivo pagamento, bem como as projeções futuras perceptíveis de análise e crescimento.

Para os usuários internos, entende-se que as informações relevantes estão relacionadas à situação da empresa e geralmente trata-se de informações gerenciais que reportam projeções de desempenho e lucratividade. Além disso, nota-se que as informações prestadas a este tipo de usuários colaboram para a entidade no geral, desde os gestores operacionais, interessados na tomada de decisão de suas áreas de responsabilidade até a alta administração, interessada nas decisões gerais da empresa e no cumprimento de seus planejamentos estratégicos e operacionais. Desta forma segue o quadro a seguir com alguns dos usuários internos da informação contábil para entidades empresariais do setor privado, extraídos da obra de Lunkes (2007).

USUÁRIOS INTERNOS	NECESSIDADE DE INFORMAÇÕES
Pesquisa e desenvolvimento	-identificar características que o cliente considera essencial -processos e custos decorrentes dessa necessidade
Vendas e <i>marketing</i>	-receitas geradas, participação no mercado, comissões de vendedores, perdas com vendas a prazo, custos dos produtos, níveis de estoque e preço de venda
Produção e logística	-custos dos processos, atividades e produtos -níveis de qualidade, produtividade e tempos de ciclo
Finanças	-sobre o custo do capital, de terceiros ou próprio -prazos de pagamento e recebimento
Recursos humanos	-níveis de motivação e retenção de empregados -produtividade, necessidade de novos treinamentos.
Serviços ao cliente	-sobre os custos dos reparos, lote da peça defeituosa, número de reclamações e atendimentos.
Alta administração	-informações estratégicas sobre a evolução dos objetivos e fatores-chave do sucesso.

Quadro 18 – Usuários internos das informações contábeis de entidades empresariais

Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 13)

Para os usuários externos da informação contábil das entidades empresariais com fins lucrativos, seria compreensível se os únicos usuários fossem os acionistas, tendo em vista os interesses em dividendos e outros ganhos com o capital investido. Porém, a leva de usuários pode ser ainda maior se considerarmos a atividade exercida pela entidade, bem como a continuidade a ser atribuída na relação com seus fornecedores e empregados, inclusive seus concorrentes interessados no desempenho e atuação no mercado.

Nestes aspectos, Lunkes (2007) apresenta como usuários externos da informação contábil os acionistas e investidores, agências reguladoras e governamentais, credores, doadores das organizações sem fins lucrativos, concorrentes, fornecedores, clientes e sociedade em geral, cujas necessidades podem ser conferidas no quadro infra.

USUÁRIOS EXTERNOS	NECESSIDADE DE INFORMAÇÕES
Acionistas e Investidores	-análise de liquidez, risco, rentabilidade atual, pagamento de dividendos, tendências de crescimento e perspectivas futuras.
Agências reguladoras e governamentais	-informação contábil, inclusive sobre o gerenciamento da receita, folha de pagamento e ativos com propósito de avaliar o pagamento de tributos.
Credores	-analisar a saúde financeira da organização, podendo ter interesse particular pelo fluxo de caixa ou capacidade de pagamento.
Doadores das Organizações sem fins lucrativos	-acompanhar a evolução dos resultados para verificar o cumprimento dos objetivos propostos pelas sociedades.
Concorrentes	-lançamento de produtos, construção de fábricas, investimentos na automação do processo e em sistemas de informação política de estoque e crédito.
Fornecedores	-detalhamento sobre níveis de estoque de cada material, bem como dados que contribuam ao entendimento e avaliação da liquidez a curto e longo prazo.
Clientes	-interesse na continuidade operacional para saber se a organização tem como honrar seus compromissos.
Empregados e Sindicatos	-interesse na informação sobre a estabilidade e continuidade da empresa. -interessados nas oportunidades de emprego e nos pagamentos de benefícios, bem nas possibilidades de reajustes de salários e incentivos.
Sociedade em Geral	-conhecer a liquidez, endividamento e o resultado empresarial, preocupação com o meio ambiente e responsabilidade social e os níveis de empregos.

Quadro 19 – Usuários externos das informações contábeis de entidades empresariais

Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 12)

Com base nos usuários anteriormente expostos e nas necessidades de informações que cada um deles almeja, torna-se perceptível a importância da execução de uma contabilidade correta, tempestiva e confiável. Além disso, uma informação divulgada erroneamente poderá incorrer de interpretações inadequadas ocasionando problemas aos usuários interessados nelas.

Dessa forma, entende-se que o cumprimento das normas legais e dos princípios contábeis, juntamente com divulgação dos demonstrativos elucidados no tópico 3.2.1 oferecem aos usuários informações necessárias para as tomadas de decisões, muito embora possa haver necessidade de informações específicas para cada evento.

3.3.2 Setor Público Estatal

Os usuários das informações contábeis do setor público estatal, também podem ser divididos em internos e externos, conforme suas necessidades e interesses. No que pese os interesses dos usuários, Silva (2004, p.201) divide em três grupos conforme abordado em estudos do *Governmental Accounting Standards Boards – GASB*, os cidadãos (para quem o governo é o principal responsável), os membros dos poderes (que representam os cidadãos) e os investidores e credores (que emprestam recursos ou que participam no processo de financiamento). No quadro a seguir, apresentam-se os grupos com seus respectivos tipos de usuários.

GRUPOS DE USUÁRIOS	TIPO DE USUÁRIO
Cidadãos	- contribuintes - eleitores - usuários dos serviços - mídia (rádio, televisão, jornal) - associações e grupos de defesa do cidadão - estudiosos de finanças públicas
Membros do Legislativo	Federal: Câmara Federal e Senado/ Tribunal de Contas da União Estadual: Assembléias Legislativas/ Tribunais de Contas Municipal: Câmara dos vereadores/Tribunais de Contas
Investidores e Credores	-investidores institucionais -fornecedores e prestadores de serviço -agências de classificação de risco -instituições financeiras

Quadro 20 – Grupos e tipos de usuários das informações contábeis do setor público

Fonte: Silva (2004, p. 202)

Em relação às necessidades, os cidadãos necessitam das informações contábeis para que possam avaliar as finanças públicas, como realização de receitas e execução de despesas, bem como a probabilidade de reajustes nos impostos aplicados pelos governos. Para os

membros do legislativo interessa uma avaliação mais ampla da condição financeira, principalmente na variação da dívida e movimentação dos recursos públicos, tendo em vista que lhes é atribuído a função de fiscalizador do poder executivo. Para o grupo de usuários dos investidores e credores há necessidade de saber as disponibilidades financeiras e o retorno dos recursos aplicados, principalmente as disponibilidades evidenciadas nos relatórios operacionais e fluxos de caixa.

Entretanto, os usuários das informações contábeis não se limitam aos tipos anteriormente elucidados, pois em cada um deles, ao se desdobrar, pode-se verificar interesses distintos para partidos políticos, sindicatos, empresários, associações, a mídia entre outros. No quadro 21, apresentam-se alguns usuários de caráter externo focados nas informações divulgadas por entidades do setor público.

USUÁRIOS	SÍNTESE DOS INTERESSES
Cidadãos/Contribuintes/Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendem aos seus anseios.
Fornecedores	Decisão de venda ao Estado, através do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento.
Sindicatos	Negociar remunerações e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas.
Empresários	Decisão de continuidade dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo Estado.
Investidores (pessoas ou instituições)	Análise de risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado.
ONGs / Associações	Acompanhar e fiscalizar a ação governamental, de acordo com suas finalidades.
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo)
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas.
Instituições de Crédito	Embasar suas decisões de concessão de crédito ao Estado.
Governos em outras esferas ou Poderes	Fiscalização do uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, na forma de empréstimo ou doações.
Governos estrangeiros	Decisões sobre cooperação e auxílio financeiro, na forma de empréstimos ou doações.
Mídia (rádio, TV e Jornais)	Divulgação de notícias e matérias investigativas.

Quadro 21 – Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses

Fonte: Platt *et al* (2007, p. 87)

Embora até aqui tenha se tratado apenas dos usuários externos, cabe salientar que os usuários internos também devam ser potenciais utilizadores das informações contábeis geradas por suas respectivas entidades para tomada de decisões diárias, as quais devam ser adotadas. Entre os usuários, temos os líderes do poder executivo de cada esfera do governo como os prefeitos (nos municípios), governadores (nos estados) e o presidente (na união), e os demais gestores públicos responsáveis por repartições públicas. A importância das informações para a tomada de decisão dos usuários internos pode ser imprescindível para que

se impeça a extrapolação de limites na execução de despesas como de saúde, educação e pessoal, bem como para melhor imputação dos recursos e observância do orçamento público.

Em nível de comparação, Cruz (2007) define alguns usuários externos e internos da informação contábil do setor público, comparando-os analogamente com aqueles de entidades do setor privado e do terceiro setor. Com a comparação, percebe-se que as divergências de usuários, ainda que por nomenclaturas (credor e fornecedor), são evidentes do setor público para o setor privado, tendo vista que as instituições do terceiro setor são de regime jurídico privado o que de certa forma se assemelha às entidades empresariais. Esta comparação pode ser visualizado no quadro a seguir.

SETOR PÚBLICO	SETOR PRIVADO	TERCEIRO SETOR
Diretores	Gerentes	Dirigentes
Associação de Servidores	Sindicatos de Empregados	Associados e Colaboradores
Credores	Fornecedores	Fornecedores
Investidores	Acionistas	Instituidores e Afiliados
Público em Geral	Terceiros e Interessados	Terceiros e Interessados
Instituições Financeiras	Bancos Comerciais	Bancos Comerciais
Contribuintes	Clientes	Parceiros e Financiadores
Analista de Resultados	Analista do Lucro e Perdas	Analistas de Desempenho

Quadro 22 – Comparativo dos usuários das informações contábeis

Fonte: Cruz (2007, p. 18)

Sendo assim, entende-se que há uma diversidade nos usuários das informações contábeis do setor público, bem como os interesses de cada um com as informações obtidas. Com isso, entende-se que as devidas divulgações dos demonstrativos legalmente determinados juntamente com clareza e confiabilidade necessária, atender-se-á aos usuários abordados neste tópico.

3.4 RESULTADO APURADO

Uma das maneiras de verificar o desempenho das empresas e órgãos da administração direta é pela apuração de resultado de determinado período. Com essa aferição, permite-se avaliar a capacidade de gerenciamento dos gestores, a situação financeira e econômica das entidades entre outros objetivos específicos para cada usuário da informação contábil. Sendo assim, sabe-se da existência de diferença na apuração de resultado nas empresas com fins lucrativos e os órgãos da administração direta, conforme define Sá (2008, p. 141) ao dizer que “contabilmente, a denominação genérica de resultado equivale, nas

empresas, a lucro ou perda, e nas instituições sem fins lucrativos, a *superávit* (aumento patrimonial) ou *déficit* (redução patrimonial)”

Neste sentido, este tópico demonstra as formas de apuração dos resultados de cada uma das entidades anteriormente citadas, as destinações dos resultados proporcionando um breve conhecimento dos diferentes métodos utilizados.

3.4.1 Setor Privado

Nas entidades empresariais, entre os meios mais aplicáveis para verificar o desempenho das atividades em determinado período, é pela verificação do resultado apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Neste sentido Marion (2007, p. 112) afirma que

Ao fim de cada exercício social, conforme disposição da Lei das Sociedades por Ações, a contabilidade da empresa elabora, entre outras demonstrações, a Demonstração do Resultado do Exercício, em que observamos o grande indicador global de eficiência: o retorno resultante do investimento dos donos da empresa (lucro ou prejuízo).

Para as empresas, entende-se que o foco principal de sua atividade é a geração de lucros sucessivos que com o passar do tempo, e outros fatores ligados a sua atividade, proporcionarão a expansão no mercado em que atuam atraindo novos investimentos e investidores. Dessa forma, entende-se que a obtenção de lucro ao final de um período represente um indicador positivo, pois a empresa conseguiu obter receita suficiente para saldar suas despesas do mesmo período e ainda remunerar seus investidores através de dividendos, repercutindo uma boa gestão dos administradores da sociedade.

Por outro lado, a aferição de prejuízo pode influenciar negativamente na atuação da entidade, tendo em vista o não atendimento de seu principal foco, a obtenção de ganho. Isto poderá ocorrer quando as despesas de um período forem superiores às receitas deste mesmo período, o que pode ocorrer por influências de mercado, ou problemas com encargos financeiros ou ainda uma perda significativa de mercado para uma empresa concorrente.

Entretanto, a obtenção de lucros como resultado de um período não representa o total potencial de uma empresa, pois há que considerar outros fatores como o retorno do capital investido ou sua aplicação em ativos, ou ainda a verdadeira disponibilidade financeira da entidade. Isto ocorre em virtude de o resultado apurado na DRE ser meramente econômico, ou seja, não reflete diretamente as operações de caixa em virtude do princípio da competência.

Por exemplo, uma empresa pode vender tudo a prazo e comprar tudo também a prazo e ter um lucro exorbitante, entretanto sua disponibilidade financeira imediata estará comprometida compelindo a entidade recorrer a empréstimos de instituições financeiras para saldar dívidas de curto prazo ou ainda pagar os dividendos de seus acionistas.

Na apuração do resultado de uma entidade empresarial caracterizada como SA, algumas destinações são definidas na legislação para os lucros obtidos, entre elas as reservas e retenção do lucro, que também podem ser atribuídos as demais formas de sociedades empresárias previstas na legislação. Estas destinações estão previstas na lei 6.404/76 e suas atualizações a entre os artigo 193 e 200, conforme são explanados no quadro 23.

ARTIGO	TIPO DE RESERVA / RETENÇÃO	DEFINIÇÃO LEGAL
193	Reserva Legal	Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.
194	Reserva Estatutária	O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma seja indicada precisamente, a sua finalidade, seja fixado os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição e que se estabeleça o limite máximo da reserva.
195	Reserva para Contingências	A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.
195-A	Reserva de Incentivos Fiscais	A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.
196	Retenção de Lucros	A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.
197	Reserva de Lucros a Realizar	No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.
200	Reserva de Capital	As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para: - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único); - resgate, reembolso ou compra de ações; - resgate de partes beneficiárias; - incorporação ao capital social; - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada

Quadro 23 – Reservas e retenções do lucro líquido permitidos na legislação

Fonte: Adaptado da Lei 6.404/76 e alterações

Entretanto, cabe salientar que entre as destinações anteriormente citadas, a estatutária e a retenção de lucros não podem ser aprovadas caso ocorra um comprometimento do pagamento dos dividendos exigidos por lei. Assim antes de definir as destinações do resultado, a administração deverá verificar a possibilidade das reservas serem efetuadas sem que a remuneração dos acionistas seja afetada. Sabe-se que os dividendos compõem um direito dos acionistas ao final de cada período após a apuração do resultado do exercício, cuja forma de pagamento e a proporção do lucro do exercício devem ser estabelecidos no estatuto.

Contudo, percebe-se que o resultado apurado das entidades empresariais e sua eficiência são perceptíveis pela análise do Demonstrativo do Resultado do Exercício, que expressará o lucro, quando positivo, e prejuízo, quando negativo, sendo que os ganhos obtidos deverão ter suas destinações às reservas específicas de maneira que não afetem as destinações obrigatórias dos dividendos. Além disso, cabe salientar a importância da expansão da análise aos demais demonstrativos como obtenção de índices e variações para que o exame do resultado obtido seja confiável e relevante para atender as necessidades dos usuários.

3.4.2 Setor Público Estatal

Para as entidades da administração pública direta, efetua-se a apuração do resultado pela Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), que de modo geral preocupa-se em evidenciar nas suas contas as movimentações do patrimônio público dentro de um período de tempo e deve ser evidenciado conforme o anexo 15 da Lei 4.320/64.

De acordo com a Portaria da STN nº 751 de 16 de dezembro de 2009 é cabível a comparação da DVP com a DRE. Entretanto há diferenças pelas abordagens das contas e obtenção do resultado, conforme elucidado no texto infra.

Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, qual seja a de apurar as alterações verificadas no patrimônio. A Demonstração do Resultado do Exercício apresenta apenas as variações quantitativas, enquanto que a DVP apresenta as variações quantitativas e qualitativas de forma separada.

Sendo assim, cabe salientar que nem toda movimentação do patrimônio implicará na variação de seus valores, tendo em vista que há diferenciação das variações qualitativas e quantitativas. Para estas, entende-se que há aumento ou diminuição dos valores do patrimônio em função da operação realizada, e para aquelas nota-se que não afetam o valor patrimonial,

pois são transações que alteram a composição patrimonial entre si, não afetando o valor final do patrimônio público cujas movimentações são representadas pelas contas de mutações patrimoniais.

No tocante a obtenção do resultado, percebe-se que apenas as variações quantitativas influenciarão no valor obtido e que podem ser resultantes ou independentes da execução orçamentária, sendo o saldo final representados por *superávit* ou *déficit* patrimonial, podendo ainda ser nulo. O *superávit* será configurado quando as variações patrimoniais aumentativas em um determinado período forem superiores as variações diminutivas do mesmo período, representando em linhas gerais uma boa gestão das variações pelos gestores, visto que todas as reduções foram comportadas dentro dos aumentos patrimoniais ocorridos.

Entretanto, o *déficit* patrimonial representa uma deficiência da administração pública em gerir suas variações patrimoniais, tendo em vista que este resultado evidencia que as variações diminutivas foram superiores às variações aumentativas para um determinado período.

Além do *déficit* e do *superávit*, há uma terceira possibilidade de ocorrer o resultado das variações patrimoniais, que é a variação nula. Embora de pouca ocorrência, a variação será nula quando as variações patrimoniais aumentativas forem idênticas às variações patrimoniais diminutivas em um mesmo período, evidenciando o equilíbrio e boa gestão da administração pública sobre as variações incorridas.

Sendo assim, resume-se o resultado das variações quantitativas da seguinte maneira:

- **Superávit patrimonial** = variações aumentativas > variações diminutivas
- **Déficit patrimonial** = variações aumentativas < variações diminutivas
- **Resultado patrimonial nulo** = variações aumentativas = variações diminutivas.

Na destinação do resultado alcançado na DVP de determinado período, entende-se que as entidades da administração direta deverão incorporá-lo ao balanço patrimonial junto ao patrimônio líquido junto e às contas de resultados acumulados, conforme determina o manual de contabilidade aplicado ao setor público publicado pela Portaria STN n.º 751 de 2009.

Além dos valores obtidos e evidenciados na DVP, há outros demonstrativos capazes de informar os resultados relacionados à gestão dos recursos públicos e suas aplicações, como é o caso dos demonstrativos do resultado nominal e do resultado primário.

O resultado nominal tem como objetivo medir a evolução da dívida fiscal líquida, onde se evidencia a diferença entre todas as receitas arrecadadas e todas as despesas empenhadas, incluindo os juros e o principal da dívida e ainda acrescentando as receitas financeiras e faz parte do RREO.

Entretanto, o resultado primário busca representar a diferença entre as receitas primárias (total das receitas orçamentárias deduzidas às operações de crédito e as aplicações financeiras) diminuídas das despesas primárias (total das despesas orçamentárias deduzidas às despesas com juros e amortização da dívida interna e externa).

Neste último, busca-se demonstrar se os níveis de gastos orçamentários dos entes públicos são compatíveis com a sua arrecadação, ou seja, se as receitas primárias são capazes de suportar as despesas primárias, diferentemente do resultado nominal cujo objetivo, conforme já mencionado, reside em demonstrar a dívida líquida.

Apesar disso, percebe-se que o desempenho da administração pública, é tradicionalmente analisado pelo resultado patrimonial de determinado período. Sendo que este poderá ser positivo (*superávit*), negativo (*déficit*) ou nulo, no confronto das variações quantitativas aumentativas e diminutivas. Além disso, as variações patrimoniais terão variações qualitativas, que não configuram aumento ou diminuição do patrimônio, mas também serão evidenciados junto a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Embora seja uma importante ferramenta para análise dos resultados da administração pública, entende-se que as análises não devem ater-se apenas a DVP ou ao resultado nominal e primário, sendo relevante a análise geral dos demonstrativos ou de alguns específicos conforme o objetivo proposto, bem como o cálculo de índices e variações para melhor satisfazer as necessidades dos usuários.

3.5 HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS

Neste tópico apresenta-se alguns aspectos relativos à convergência contábil, que de modo geral trata das normas brasileiras harmonizando-se às internacionais. Entretanto, o objetivo é passar noções gerais e algumas fundamentações das mudanças atualmente ocorridas. Além disso, relaciona-se este tópico ao tema da pesquisa em virtude do demonstrativo aqui analisado ter sido adotado no Brasil com influência das normas internacionais.

Sendo assim, entende-se que a busca por informações padronizadas ao padrão internacional tem contribuído para as alterações atualmente ocorridas nos padrões contábeis brasileiros. Entende-se também que o principal foco é a harmonização das normas brasileiras àquelas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) chamadas de normas internacionais de contabilidade, na sigla em inglês IFRS (*International Financial Reporting*

Standard), cujo foco é assemelhar as informações contabilizadas e divulgadas nos países que as adotam.

Contudo, há uma diferenciação entre harmonizar e padronizar, tendo em vista que este tem suas particularidades modificadas para que se adote um padrão e aquele busca manter os aspectos típicos de cada país. Neste contexto, Niyama (2008, p. 38) busca diferenciar estes termos definindo que

Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto a padronização é um processo de uniformização de critérios não admitindo flexibilização.

A necessidade de harmonizar as normas contábeis está fundamentada, dentre outros aspectos, com a globalização do mercado mundial, pois investidores e grandes empresas deixaram de atuar apenas em seus países de origem migrando a outras localidades em busca de melhores instalações e outras perspectivas de otimização dos negócios. Com isso, vem à tona a necessidade de harmonizar os aspectos contábeis das empresas mundiais, no sentido de atender aos interesses dos investidores que buscam informações confiáveis e inteligíveis (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2007).

Entretanto, nota-se que as contribuições da harmonização transcendem os interesses dos acionistas colaborando também para a economia interna de cada país. Nos caso específico do Brasil, Andrade (2002) afirma que com este processo de adaptação de normas as empresas brasileiras também podem lograr êxito, tendo em vista a possibilidade de acesso a poupanças externas a menores custos, bem como maior transparência nos sistema financeiro e mercado de capitais, proporcionando melhores relacionamentos e imagem das instituições.

Sendo assim, o processo de harmonização das normas brasileiras de contabilidade vem se concretizando em alguns aspectos, como nas alterações da Lei das Sociedades Anônimas na aprovação da Lei nº 11.638/07 e a Lei 11.941/09 para as entidades empresariais e as alterações impostas pela STN mediante as publicações de portarias.

O CFC como entidade responsável pela normatização contábil no Brasil, emitiu a Resolução CFC nº 1.156 de 2009 estabelecendo em seu artigo 1º que “as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais.” Neste sentido, algumas normas já foram publicadas conforme explanado no tópico 3.1 (Regulamentação Aplicável) para que sejam atendidos os aspectos de convergência no Brasil.

Para o setor público, especificamente, deve-se convergir as NBC aplicadas ao setor público às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, na sigla em inglês IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*), cujo órgão responsável pelas edições é o IFAC. Para que estas convergências se concretizem, foi publicada a portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 determinando a STN como entidade responsável neste processo, apresentando também como justificativa do processo de harmonização, dentre outras

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização.

Sendo assim, pode-se comparar, ainda que parcialmente, as entidades e as normas internacionais aplicáveis ao setor público e ao setor privado conforme o quadro 24.

ÁREA DE APLICAÇÃO	ENTIDADE COMPETENTE	NORMAS INTERNACIONAIS
Setor Privado	IASB	IFRS
Setor Público Estatal	IFAC	IPSAS

Quadro 24 – Normas Internacionais e as respectivas entidades competentes pelas edições

Fonte: Autor

Percebe-se, contudo, a necessidade de aplicar as normas internacionais de contabilidade no Brasil, seja em entidades empresariais ou nas entidades do setor público estatal. Entretanto, deve-se atentar aos aspectos peculiares da legislação brasileira para que a harmonização não se torne uma imposição das entidades estrangeiras no intuito de padronizar as características da informação contábil, infringindo os princípios fundamentais de contabilidade entre outros aspectos que devam ser adotados em nosso país.

3.6 DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA

Para complementar o estudo comparativo desta pesquisa, utiliza-se o demonstrativo de fluxo de caixa, que se entende ser resultado direto da aplicação das normas internacionais de contabilidade ao Brasil, tendo em vista que para algumas entidades tornou-se obrigatória a divulgação deste demonstrativo. Além disso, por estarem diretamente relacionados às disponibilidades e movimentações de caixa, julgam-se relevantes as informações divulgadas no DFC para a elaboração de planejamentos e controles financeiros.

Dessa forma, entende-se que a implementação de controles financeiros proporciona às entidades um bom gerenciamento dos recursos por elas movimentados contribuindo

significativamente para uma programação de desembolso eficiente, bem como à formulação de uma política de investimento mais precisa e rentável. Nota-se ainda, que a aplicação desses controles pode variar conforme os objetivos a serem atingidos ou até mesmo pela complexidade das operações que envolvem cada entidade, visando na maioria das vezes às disponibilidades financeiras para um determinado período, ou seja, a quantidade de caixa ou de seus equivalentes.

Para a divulgação e gerenciamento dos recursos anteriormente citados, utiliza-se o Demonstrativo de Fluxo de Caixa que segundo Marion (2007, p. 426), “indica a origem de todo o dinheiro que *entrou* no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que *saiu* do Caixa em determinado período, e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro.”

De maneira mais específica o pronunciamento técnico n.º 03 (CPC 03) emitido pelo CPC relata que são objetivos do DFC:

apresentar informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de demonstração que classifique os fluxos de caixa do período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.
[...]proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

O CPC 03 é resultado da convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais correlacionando-se à norma internacional IAS 07, cujo tema em foco é exclusivamente a Demonstração de Fluxo de caixa. Tendo em vista a diversidade dos usuários das informações contábeis, e que muitos necessitam avaliar as origens dos principais recursos da entidade e saber como os mesmos são retribuídos a ela, percebe-se a acuidade do DFC como ferramenta para análise deste fluxo.

No tocante as entidades do setor público, a importância deste demonstrativo também é relevante, pois os recursos geridos são de caráter público e devem ser alocados da melhor maneira possível. Desta forma, entende-se que o pronunciamento abordado anteriormente não se restringe apenas às empresas, mas também às entidades da administração pública.

Neste contexto, entende-se que a aplicação do DFC governamental vem ao encontro das necessidades da administração pública quanto à evidenciação de informações gerenciais, conforme assinaladas por Goulart (1999, p. 5).

Torna-se imperativo para o setor público a necessidade de desenvolver um modelo de demonstração contábil gerencial que proporcione, simultaneamente, o equilíbrio econômico e financeiro nas entidades governamentais e a possibilidade de programar as finanças públicas em conjunto com seus reflexos econômicos sobre o patrimônio público, por meio de previsões e projeções, proporcionando, assim, a flexibilidade,

rapidez e segurança necessárias ao gerenciamento eficaz das entidades governamentais.

A forma de apresentação do DFC poderá ser pelo método direto ou indireto. Para o primeiro, as atividades operacionais são evidenciadas pelas principais entradas e saídas brutas de caixa, julgando-se esse método mais inteligível por alguns usuários. O segundo método se diferencia pelas atividades operacionais que principiam do resultado apurado no período (nas empresas o lucro, nas entidades do setor público estatal o resultado patrimonial), efetuando-se os devidos ajustes de operações que não afetam o caixa ou que se classificam nas atividades de investimento e financiamento.

Sabe-se da existência de dois tipos de DFC (método direto e método indireto) conforme mencionado anteriormente e para fins comparativos são apresentadas aqui as duas formas sintéticas para entidades do setor público estatal para melhor entendimento:

MÉTODO DIRETO	MÉTODO INDIRETO
Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais	
Ingressos Receitas Derivadas Receitas Originárias Transferências Desembolsos Pessoal e Outras Despesas Correntes por Função Juros e Encargos da Dívida Transferências	Resultado Patrimonial Ajustes para conciliar o Resultado Patrimonial ao Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais
Fluxos de Caixa das Atividades de Investimento	
Ingressos Alienação de Bens Amortiz. de Emprést. e Financiam. Concedidos Desembolsos Aquisição de Ativo não Circulante Concessão de Empréstimos e Financiamentos	Ingressos Alienação de Bens Amortiz. de Emprést. e Financiam. Concedidos Desembolsos Aquisição de Ativo não Circulante Concessão de Empréstimos e Financiamentos
Fluxos de Caixa das Atividades de Financiamento	
Ingressos Operações de Crédito Desembolsos Amortização/Refinanciamento da Dívida	Ingressos Operações de Crédito Desembolsos Amortização/Refinanciamento da Dívida

Quadro 25 – Elementos sintéticos de uma DFC governamental

Fonte: Adaptado da Portaria STN nº 751/2009

Os modelos estruturais completos de DFC para entidades empresariais e entidades do setor público estatal, remetem-se aos anexos C e D deste trabalho, cujas fontes são seus respectivos manuais.

No que pese a estrutura necessária para a evidenciação do DFC, Santi Filho (2004, p. 118) afirma que “o Demonstrativo de fluxo de caixa permite uma análise detalhada da formação do caixa, dando destaque para as atividades que refletem no seu fluxo”. As atividades citadas pelo autor são definidas no CPC 03, que admite a classificação em grupos

de atividades, operacionais, de investimento e de financiamento, definidos da seguinte maneira:

- Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades diferentes das de investimento e de financiamento.
- Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.
- Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade, não classificadas como atividade operacional.

A análise comparativa deste demonstrativo se restringirá ao método direto, cujo foco será apenas os aspectos qualitativos das contas do DFC. Sendo assim, parte-se dos componentes típicos estruturais utilizados por empresas evidenciados no manual de contabilidade, fazendo-se as devidas adaptações às entidades do setor público estatal conforme a classificação imposta pela Portaria Interministerial nº163 de 2001. Para melhor análise, divide-se este diagnóstico por atividades, como as operacionais, de investimento e de financiamento.

3.6.1 Componentes típicos das Atividades Operacionais

Conforme já elucidado, as atividades operacionais descrevem as operações de numerários financeiros relacionados às principais atividades da empresa, ou seja, sua atividade fim, considerada sua principal fonte de receita e onde ocorrem as principais despesas para obtê-las. Além disso, classificam-se nestes fluxos as operações que não se enquadram nas atividades de investimento ou de financiamento podendo ser classificadas como outros recebimentos ou pagamentos.

Na aplicação do DFC às entidades do setor público estatal, Goulart (1999, p.39) descreve que “as atividades operacionais, referem-se aos pagamentos e recebimentos realizados pela administração pública para garantir a manutenção e funcionamento dos serviços públicos e dos seus órgãos”.

No manual de contabilidade aplicado às Sociedades Anônimas apresenta-se alguns componentes típicos destas atividades, o que de modo geral resume as principais operações possíveis de serem realizadas servindo como modelo para outras aplicações. Para efeito de comparação dividem-se recebimentos e desembolsos para que as associações dos componentes típicos da administração pública se tornem mais compreensíveis.

INGRESSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	RECEITA POR FONTE	RECEITAS POR SUBFONTES
Recebimento de Clientes	Receita Tributária	Impostos Taxas Contribuições de Melhoria
	Receita de Contribuições	Contribuições Sociais Contribuições Econômicas
Recebimento de Outros Ativos	Receita Patrimonial	Receitas Imobiliárias Receita de Concessões e Permissões
	Receita Agropecuária	Receita da Produção Vegetal Receita da Produção Animal e Derivados
Recebimento de Juros	Outras Receitas Correntes	Multas e Juros de Mora
Outros Recebimentos	Receita Industrial	Receita da Indústria Extrativa Mineral Receita da Indústria de Transformação Receita da Indústria de Construção
	Receita de Serviços	
	Transferências Correntes	Transferências Intragovernamentais Transferências Intergovernamentais

Quadro 26 – Comparação dos ingressos típicos das atividades operacionais

Fonte: Autor

Conforme pode ser visto no quadro anterior, os principais ingressos nos caixas públicos envolvidos nas atividades operacionais estão listados pelas receitas correntes que se entende estarem relacionadas ao funcionamento do maquinário público. Na concepção de Jund (2008) destinam-se estes recebimentos a gastos correntes ou de consumo e que não resultam em sacrifício do patrimônio público.

Como o Estado não possui clientes, e sim contribuintes, adapta-se a conta “Recebimento de clientes” aos recebimentos obtidos por recolhimento de tributos, que envolvem impostos e contribuições. Além disso, nota-se a proximidade dessas contas por estarem envolvidas nos resultados, tendo em vista que usualmente esta é a principal fonte de arrecadação tanto para empresas como entidades do setor público estatal.

Para o “Recebimento de Outros Ativos”, presume-se a utilização de outros ativos para obtenção de receita, como na exploração de animais, vegetais, minerais, dentre outros inseridos nos patrimônios naturais do Estado que geram receitas agropecuárias. Além destes, outros ativos como móveis e imóveis podem ser utilizados como fonte de receita para o Estado, como nos aluguéis de prédios, veículos, espaços públicos dentre outras fontes para arrecadação de receitas patrimoniais.

Entende-se como “Recebimentos de Juros” para empresas privadas aquele auferido por juros de mora comerciais. Para adequá-los à realidade do setor público estatal, deve-se entender este recebimento como juros de empréstimos e financiamentos fornecidos pelo Estado, bem como nas punições por atrasos de tributos. Dessa forma, verifica-se que a conta

mais ajustável a esta realidade seria a de “Outras Receitas Correntes”, estendendo-se aos juros e as multas.

Na conta de “Outros Recebimentos”, faz-se a ligação às demais receitas correntes não classificadas nas contas anteriores e que também se caracterizam como ingressos das atividades operacionais das entidades do setor público estatal, como é o caso dos recebimentos de receitas industriais, receitas de serviços e transferências correntes.

Cabe ressaltar que no modelo de DFC público, oficialmente publicado pela Portaria STN nº 751/09, divide-se os ingressos pelas receitas correntes devidamente arrecadas em derivadas e originárias, sendo que para esta última incluem-se as remunerações das disponibilidades. Além disso, também compõem o grupo de ingressos as transferências correntes intergovernamentais e intragovernamentais.

Em relação aos desembolsos das atividades operacionais no setor público, entende-se serem aqueles realizados por consumo de receitas correntes; se caracterizam por estarem interligadas ao funcionamento da atividade do Estado. Na concepção de Jund (2008) este tipo de despesa é aquela destinada à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos prestados pela própria administração pública a pessoas físicas ou jurídicas.

Considerando as despesas correntes, e as contas típicas para os desembolsos das atividades operacionais apresentadas no DFC empresarial pelo Manual das SA, realiza-se a adaptação às peculiaridades e contas cabíveis ao setor público estatal conforme segue.

DESEMBOLSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	ELEMENTOS DE DESPESA
Pagamento de Fornecedores	Outras Despesas Correntes	Contratação por Tempo Determinado Material de Consumo Material de Distribuição Gratuita Serviços de Consultoria Locação de Mão-de-obra
Pagamento de Salários	Pessoal e Encargos Sociais	Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários Salário-Família Vencimentos e Vantagens Fixas Obrigações Patronais
Pagamento de Despesas a Pagar	Outras Despesas Correntes	Despesas de Exercícios Anteriores Sentenças Judiciais Precatórios
Pagamento de Despesas Antecipadas	Outras Despesas Correntes	
Pagamento de Juros	Juros e Encargos da Dívida	Juros Sobre a Dívida por Contrato Juros, Deságios e Descontos da Dívida
Outros Pagamentos	Outras Despesas Correntes	Transferências Intragovernamentais Transferências Intergovernamentais

Quadro 27 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades operacionais

Fonte: Autor

Nas empresas o “Pagamento de Fornecedores” constitui os desembolsos efetivados com o intuito de atender as necessidades da empresa e cultivar sua continuidade, como nas aquisições de matérias-primas, mercadorias para revenda, entre outras. No momento em que se associa este acontecimento às entidades da administração pública, passa-se a chamar estes gastos de despesas públicas, que podem ocorrer tanto com pessoas físicas como com pessoas jurídicas contratadas para uma prestação de serviço ou fornecimento de materiais. Por não se adequarem às demais despesas correntes atribui-se a conta de “Outras Despesas Correntes”, cujas abrangências podem variar conforme o elemento da despesa contratada.

A conta de “Pagamento de Salários” exibido por entidades do setor privado possui perceptível semelhança em sua finalidade se comparado à aplicação no setor público estatal. Sendo assim, define-se que a estes dispêndios se atribui aos gastos com folha de pagamento, envolvendo servidores ativos e inativos entre outros auxílios e encargos imputados conforme for o caso, classificando-os como desembolsos com “Pessoal e Encargos Sociais”, podendo se estender conforme as especificidades de cada entidade.

Entende-se que os “Pagamentos de Despesas a Pagar” são aqueles compromissos previstos nas obrigações da entidade já reconhecidos em momento oportuno, como de impostos, taxas, contribuições, obrigações fiscais e trabalhistas dentre outras que geram o compromisso de pagamento da entidade. Para as entidades do setor público estatal compara-se esta conta, de acordo com sua natureza de despesa, como “Outras Despesas Correntes” que em sua especificidade pode abranger despesas com precatórios e sentenças judiciais em julgado devidamente conhecidas às obrigações do Estado, bem como na incorporação de despesas de exercícios anteriores, também nomeadas de restos a pagar.

Na conta de “Pagamentos de Juros” para entidades do setor privado utiliza-se esta conta para evidenciar desembolsos ocorridos com despesas financeiras como os juros financeiros ou de mora ocasionados por financiamentos. Para as entidades do setor público estatal, equiparam-se estes gastos às despesas correntes registradas na conta de “Juros e Encargos da Dívida”, caracterizada pelos pagamentos de juros de contratos firmados, dívidas internas e externas entre outros meios de financiamento inerentes ao funcionamento do Estado.

Para conta “Outros Pagamentos” incubem-se as contas não rotuláveis nas anteriores, representadas por “Outras Despesas Correntes”, que dentre outros elementos de despesas podem ser representadas pelas transferências intergovernamentais e intragovernamentais.

Entretanto, o manual de contabilidade aplicado ao setor público considera como gastos das atividades operacionais as despesas orçamentárias e as decompõe por pessoal e

outras despesas correntes por função (conforme a Portaria nº 42 de 1999), juros e encargos da dívida e por último os gastos decorrentes de transferências a outros entes da federação e transferências internas.

3.6.2 Componentes típicos das Atividades de Investimento

Os componentes dos fluxos das atividades de investimentos são caracterizados por serem ingressos e desembolsos secundários à atividade principal da entidade. Entendem-se como movimentações a fim de gerar resultados financeiros, ou seja, fluxos de caixas futuros que tenham finalidades específicas.

Na definição de Goulart (1999), este tipo de atividade para órgãos do setor público governamental, de modo geral, está relacionada à constituição ou criação de bens de capital, que podem ser novos ou usados, refletindo em acréscimos no patrimônio público ou ainda em decréscimos quando ocorrer à alienação de bens de capital.

Para fins de análise também se separa em ingressos e dispêndios para que a comparação se torne mais inteligível e perceptível.

INGRESSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	RECEITA POR FONTE	RECEITAS POR SUBFONTES
Investimentos no Realizável a Longo Prazo	Amortização de Empréstimos	Outras Amortizações de Empréstimos Amortização de Financiamentos
Investimentos no Imobilizado	Alienação de Bens	Alienação de Bens Móveis Alienação de Bens Imóveis
Outros Investimentos de Permanentes	Transferências de Capital	Transferências Intergovernamentais Transferências Intragovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior

Quadro 28 – Comparação dos ingressos típicos das atividades de investimento

Fonte: Autor

Em uma análise redundante, verifica-se que os “Investimentos no Realizável a Longo Prazo” para entidades do setor privados são aqueles recebimentos que estão previstos para o término do exercício seguinte, como o reconhecimento de contas a receber de longo prazo. No setor público estatal este tipo de ingresso pode ser obtido por “Amortizações de Empréstimos e Financiamentos” concedidos pelo Estado, que inicialmente deveriam ser resgatados no longo prazo, mas por motivos aleatórios se tornaram receitas na antecipação de seus pagamentos, ou seja, antes que sejam classificados como de curto prazo no ativo circulante.

Os “Investimentos no Imobilizado” do setor privado são receitas obtidas por vendas de ativos desta natureza, como veículos, terrenos e imóveis. Para o setor público estatal este tipo de operação é apontado como “Alienação de Bens”, que também é considerada como uma fonte de receita de capital que consiste na transformação de bens em valores numéricos, bem como por não estarem relacionados ao principal objetivo do Estado.

Nas as operações classificáveis como “Outros Investimentos de Permanentes” devem se enquadrar os demais ingressos por alienação de bens que não sejam do ativo imobilizado, como as transferências destinadas ao atendimento de despesas de capital os quais devam incorporar o ativo permanente até obterem algum fim específico, chamadas de “Transferências de Capital”.

Contudo, ressalta-se que o manual de contabilidade aplicado ao setor público apresenta estrutura semelhante à comparação evidenciada no quadro anterior, tendo em vista que são apresentadas como ingressos das atividades de investimento as receitas orçamentárias obtidas por alienação de bens e amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.

Os desembolsos destinados às atividades de investimento abrangem as despesas de capital, que na definição de Jund (2008) são aquelas realizadas de forma direta ou indireta pela Administração Pública com a intenção de adquirir ou construir bens de capital que irão contribuir para a produção de novos bens ou serviços gerando aumento patrimonial.

Sendo assim, as saídas do setor privado apresentadas em seu respectivo manual, podem ser relacionadas às características do setor público e suas abrangências, conforme o quadro a seguir.

DESEMBOLSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	ELEMENTOS DE DESPESA
Investimentos no Realizável a Longo Prazo	Inversões Financeiras	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
Investimentos no Imobilizado	Inversões Financeiras	Aquisição de Imóveis
Investimentos em Participações Societárias	Inversões Financeiras	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
Outros Investimentos de Permanentes	Investimentos	Obras e Instalações Equipamentos e Mat. Permanente

Quadro 29 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades de investimento

Fonte: Autor

Os gastos representados pela conta de “Investimentos de Longo Prazo” constituem para as empresas uma concessão de empréstimos a uma subsidiária ou coligada com o compromisso de liquidação após o término do exercício social seguinte. Apropriando-se desta

operação ao setor público estatal, atribui-se a conta de “Inversões Financeiras”, que também assinala concessões de empréstimos e financiamentos caracterizados pela previsão de recebimento apenas no longo prazo, só que estes efetuados pelo governo a seus órgãos e entidades vinculadas.

A conta de “Investimentos no Imobilizado” representa no setor privado novas aquisições de ativos à empresa, destinando-se ao patrimônio imobilizado. No âmbito do setor público estatal, percebem-se semelhanças as estas operações por suas ligações e finalidades. Sendo assim, apropria-se esta operação ao grupo de inversões financeiras, especificamente aos dispêndios efetuados para aquisição de bens imóveis como prédios, terrenos, repartições entre outros caracterizados por sua imobilização ao ativo e conseqüentemente, compondo o patrimônio público.

Os desembolsos representados na conta de “Investimentos em Participações Societárias” de entidades do setor privado correspondem a pagamentos por aquisições de cotas patrimoniais de outras empresas a fim de constituir novos investimentos. Analisando o setor público estatal, adequa-se apenas a nomenclatura visto que sua aplicação é semelhante ao setor empresarial. Neste grupo apresentam-se os gastos efetuados com aquisições de quotas empresariais, ações e integralização de capital de entidades empresariais com fins lucrativos, como empresas públicas e sociedades de economia mista, que também constituem despesas com inversões financeiras.

Os demais desembolsos de caráter remuneratório e que não pertencem à atividade principal do Estado, e que possuam caráter permanente, devem se enquadrar à conta de “Outros Investimentos de Permanentes”, que nas especialidades do setor público estatal adaptam-se ao grupo de despesas relativas a investimentos. Estes investimentos abrangem gastos com aquisições de materiais permanentes e equipamentos como máquinas e aparelhos industriais, utensílios de escritório, ferramentas de oficina, materiais bibliográficos entre outros capazes de apresentar as características de ativo permanente.

No manual de contabilidade aplicado ao setor público, este grupo de desembolso é constituído por despesas orçamentárias e deve apresentar apenas as contas de concessão de empréstimos e financiamentos e aquisição de ativo não circulante, sendo que este último incorpora os gastos com ativos permanentes, imobilizados e investimentos em entidades de fins lucrativos. Além disso, o manual incorpora como dispêndio nestas atividades, o pagamento dos restos a pagar.

3.6.3 Componentes típicos das Atividades de Financiamento

As atividades de financiamento são aquelas inerentes às movimentações de empréstimos, ou de dividendos, ou ainda que estejam envolvidas com a variação do capital próprio da entidade e seu respectivo endividamento para entidades empresariais. Para as entidades do setor público estatal, assemelha-se esse endividamento a progressão da dívida pública e a realização de operações de créditos.

No modelo de DFC apresentado pelo manual de contabilidade para entidades empresariais, apresenta-se duas contas para ingressos e duas para pagamentos conforme dividido nos quadros a seguir.

INGRESSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	RECEITA POR FONTE	RECEITAS POR SUBFONTES
Aumento de Capital	Operações de Crédito	Operações de Crédito Internas
Captações de Longo Prazo	Operações de Crédito	Operações de Crédito Externas

Quadro 30 – Comparação dos ingressos típicos das atividades de financiamento

Fonte: Autor

A conta de “Aumento de Capital” é usualmente utilizada por empresas para evidenciar a utilização do mercado financeiro como fonte de obtenção de recursos, como na emissão de ações que geralmente são integralizados em dinheiro, cobrindo as necessidades de caixa da empresa com o aumento de suas disponibilidades.

Entretanto, verifica-se que essa ferramenta não se aplica às entidades do setor público, tendo em vista que seu objetivo de existência não é obter rendimentos no mercado financeiro, tão pouco dividir seu patrimônio em quotas patrimoniais. Porém, a aquisição de financiamentos por meio de empréstimos é uma realidade que também é operacionalizada pelo setor público estatal que tende adquirir empréstimos para sanar problemas de *déficits* de caixa, que por algum momento, ou por deficiências de planejamentos sejam insuficientes.

Sendo assim, no âmbito do setor público os empréstimos são realizados por intermédio de “Operações de Crédito”, que segundo Kohama (2009, p.41), “são fontes de receita, cuja arrecadação é proveniente da realização de recursos advindos da constituição de dívidas, por meio de empréstimos e financiamentos, que podem ser de origem interna ou externa.”

Avaliando os ingressos por “Captações de Longo Prazo” para entidades do setor privado, nota-se que sua existência atua na composição de receitas obtidas por contribuições de caráter permanente e que objetivam contribuir para o crescimento da empresa em um prazo

mais longo, como os ingressos por empréstimos a serem sanados no longo prazo. No setor público estatal, essas operações atribuem à nomenclatura de operações de crédito, e também se caracterizam como empréstimos adquiridos no longo prazo.

Contudo, atenta-se que a atividade de financiamento do Estado está relacionada às operações de crédito devidamente operacionalizada, que devem ter o reconhecimento adequado da dívida nos demonstrativos públicos e ainda sendo atribuída a divisão das operações internas daquelas que tiveram suas origens externamente.

Cabe destacar que na estrutura apresentada pelo manual de contabilidade aplicado ao setor público, há apenas uma ilustração de ingresso nas atividades de investimento, que são as operações de créditos caracterizadas como receitas orçamentárias.

Os pagamentos providos nas atividades de financiamento e evidenciados pelo manual de contabilidade das SA são os “Pagamentos de Empréstimos” e os “Pagamentos de Dividendos e outros sobre o Capital Próprio”, os quais são relacionados às peculiaridades do setor público estatal. Entretanto, nota-se que os pagamentos de dividendos, também atribuídos como remuneração de capital próprio, não se aplicam as atividades do Estado tornando a comparação desta movimentação inviável ao setor público estatal. Detalhes desta associação podem ser vistos na tabela a seguir.

DESEMBOLSOS		
SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO ESTATAL	
	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA	ELEMENTOS DE DESPESA
Pagamentos de Empréstimos	Amortização da Dívida	Principal da Dívida Contratual Resgatado Principal da Dívida Mobiliária Resgatado Correção Monetária ou Cambial das Dívidas Resgatadas; Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado; Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
Pagamento de Dividendos e outros sobre o Capital Próprio	<i>Não se aplica</i>	-

Quadro 31 – Comparação dos desembolsos típicos das atividades de financiamento

Fonte: Autor

No setor privado os “Pagamentos de Empréstimos” constituem desembolsos efetuados com a finalidade de extinguir dívidas adquiridas em outras ocasiões para captação de recursos nas atividades de financiamento. Entretanto, cabe frisar que os juros constituem as atividades operacionais e devem ser evidenciados naquele grupo de desembolsos não compondo os de financiamento. Associando esta conta às atividades do setor público estatal,

atribui-se como nomenclatura a estas transações as Amortizações da Dívida, que em linhas gerais correspondem ao pagamento de dívidas adquiridas por operações de créditos ou ainda quando há refinanciamento do montante principal. Além disso, estas amortizações se caracterizam pelo pagamento de atualizações de débitos por variações contratuais e cambiais relativos às dívidas públicas externa e interna.

Para o modelo de DFC apresentado no manual de contabilidade aplicado ao setor público, o único desembolso estruturado nas atividades de investimento está relacionado a despesas orçamentárias com amortização e refinanciamento da dívida, incluindo o pagamento de restos a pagar processados e não processados.

As interpretações feitas na presente seção são parte do esforço técnico para adaptação e convergência em processo no Brasil. Salienta-se que isto não tem a prestação de exaurir o assunto e tampouco se caracterizam como definitivos.

Contudo, acredita-se que a avaliação acerca da correta interpretação aqui desenvolvida possa ser concretizada até antes do exercício financeiro de 2013, época na qual se presume total implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) as três esferas de governo.

4 CONCLUSÕES

Nesta parte da pesquisa são apresentadas as conclusões obtidas no decorrer de sua elaboração, dividindo-se em conclusões sobre o tema abordado e os objetivos. Além disso, apresentam-se algumas recomendações para elaboração de futuros trabalhos vinculado ao tema aqui abordado.

4.1 CONCLUSÕES SOBRE O TEMA

Conforme apresentado nos tópicos aqui pesquisados, a contabilidade pode ser aplicada em entidades do setor privado, que englobam empresas e outras entidades sem fins lucrativos enquadradas no regime jurídico privado, bem como para aquelas do setor público envolvendo entidades e órgãos da administração direta, autarquias e fundações públicas.

No âmbito do setor público, questiona-se constantemente a falta de transparência ou gerenciamento dos gastos públicos, que, entre outras ocorrências, são capazes de desprestigiar a contabilidade aplicada às entidades da administração pública. O que se buscou, em linhas gerais, foi examinar a sua diferenciação do setor privado quanto à sua atuação e clareza nos relatórios contábeis, como o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, e o motivo de não aplicar uma abordagem semelhante às entidades empresariais, especificamente a Lei das Sociedades Anônimas.

Nesta argumentação, percebe-se uma tendência a ser concretizada, pois as mudanças ocorridas com a harmonização da contabilidade brasileira as normas internacionais, tendem a transformar a contabilidade pública semelhante à contabilidade empresarial pelos seus métodos de avaliação, estruturas de balanços, regime de escrituração entre outros temas ainda a serem esclarecidos pela normatização contábil.

Entretanto, devem-se ater às diferenças impostas pela atividade estatal, que regularmente é o que diferencia a contabilidade pública daquela utilizada pelo setor privado. Fala-se das particularidades do Estado em não focar o lucro em suas atividades, da obediência aos princípios da administração pública e da escolha de seus gestores por eleições diretas ou indiretas. A não focalização de lucro não exime o Estado de uma gestão qualificada, pois seus recursos devem ser geridos com responsabilidade por serem de origem pública evitando-se desvios e desperdícios, e que todas as sobras de recursos de um período devam ser reaplicadas

em um próximo período em bem comum e sempre em consonância com os princípios da administração pública.

Sendo assim, nota-se que ainda há diferenças entre a contabilidade privada e a contabilidade pública estatal, o que em linhas gerais separam e diferenciam suas áreas de aplicação, e que se entende serem amenizadas com a implantação das normas contábeis internacionais. Entre as divergências anteriormente elucidadas, entende-se que foram abordadas nesta pesquisa as de notória percepção, cujas diferenças devem-se às particularidades da atividade do Estado e que os definem como público e privado. Além disso, notou-se que ao trabalhar a comparação pelo DFC, há algumas semelhanças nas operações inclusive em suas naturezas, sendo diferenciados apenas por nomenclaturas.

Conclui-se, contudo, que embora haja algumas semelhanças, as divergências entre a contabilidade privada e a contabilidade pública estatal ainda são relevantes para considerar a existência de um modelo aproximado entre elas; e que durante o processo de harmonização das normas contábeis, algumas inovações devam ser implementadas com observância as características típicas do Estado e os princípios da administração pública. Conclui-se, também, que entre as diferenças que distanciam estas entidades de uma contabilidade semelhante, relacionam-se com a regulamentação, que envolvem os princípios, leis e normas de contabilidade, os demonstrativos a serem evidenciados aos seus respectivos usuários, e por último os resultados apurados pelas entidades empresariais dos resultados do setor público estatal.

4.2 CONCLUSÕES SOBRE OS OBJETIVOS

Considerando que os objetivos gerais desta pesquisa decorrem da associação dos componentes típicos da Demonstração do Fluxo de Caixa das entidades do setor privado com entidades do setor público estatal, buscou-se previamente elucidar alguns aspectos relevantes de cada uma dessas áreas para melhor qualificar estas divergências. Para isto, apontaram-se os aspectos inerentes a regulamentação aplicável, aos demonstrativos a serem evidenciados e os respectivos usuários, bem como as diferenças dos resultados apurados em determinados períodos.

A respeito da regulamentação aplicável, nota-se em alguns casos abrangências diferentes, como a Lei das Sociedades Anônimas se comparado a Lei 4.320 de 1964, tendo em vista que esta última foca além da contabilidade a parte orçamentária no setor público

estatal. Além disso, notou-se que no setor público estatal, utiliza-se de normatizações no processo de aquisição para que este ato possa estar em conformidade com o princípio da legalidade, como é o caso da Lei 8.666/93, diferentemente do setor privado, em que se incorre de liberdade para aquisições e vendas de mercadorias e serviços. Em relação às normas emitidas pelo CFC, verificou-se que o setor privado detém a maior parte delas e que a maior parte delas em conformidade com as internacionais, sendo que o setor público obteve sua normatização apenas no ano de 2008 e em números inferiores se comparado ao setor privado. Para os princípios fundamentais de contabilidade, ressalva-se apenas adequações empregadas para cada setor, tendo em vista suas particularidades, sendo que para o setor público sua divulgação ocorreu apenas no ano de 2007.

No que pese os demonstrativos a serem evidenciados, conclui-se que as exigências legais do setor público estatal são superiores ao setor privado. Para este, percebeu-se a preocupação em evidenciar a situação econômica da empresa ao final de determinado período, o que em linhas gerais somam em cinco demonstrativos (balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado), facultando-se alguns deles conforme forem as características da empresa. No setor público estatal, os demonstrativos exigidos atendem além do interesse econômico, os interesses sociais funcionando como uma espécie de prestação de contas à sociedade. Na lei 4.320/64 notou-se a exigência de 20 (vinte) anexos, e na LRF 8 (oito) a serem evidenciados nas metas fiscais, 18 (dezoito) no RREO e 7 (sete) no RGF, além de 1 (um) demonstrativo dos riscos fiscais, totalizando em 54 (cinquenta e quatro) demonstrativos a serem evidenciados para total cumprimento do princípio da legalidade, publicidade e a eficiência das contas públicas.

Os usuários comparados nos dois casos dividem-se em usuários externos e internos. Em alguns casos, percebeu-se diferenças apenas de nomenclatura, como credores para o setor público estatal e fornecedores para os setor privado, sendo que na essência representam a mesma situação. Além disso, cabe ressaltar que no setor público os principais usuários internos são os governantes e gestores públicos, diferentemente de entidades empresariais que os interessados podem estar divididos por setores como *marketing*, vendas, produção e até mesmo administração superior.

Comparando os resultados apurados de cada setor, perceberam-se diferenças nas finalidades, apurações e distribuições. Para as entidades do setor privado, o resultado de determinado período é apurado apenas por aspectos quantitativos e perceptíveis pelo lucro ou prejuízo, possibilitando ainda a destinação à reservas ou retenção de lucros caso sejam

constituídas nas conformidades da legislação, ou ainda poderá ser distribuído na forma de dividendos aos seus investidores. No setor público estatal, a apuração abrange aspectos quantitativos e qualitativos, sendo que o resultado poderá ser *superávit* quando positivo e *déficit* quando negativo, ou ainda nulo quando apresentar variações aumentativas e diminutivas em valores idênticos. Além disso, no setor público não há distribuição do resultado apurado, sendo que seu destino será repassado ao exercício seguinte como mais uma fonte de recurso a ser utilizada pelos gestores.

Nos aspectos que harmonizam as normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, notou-se que além da importância para transparência das informações publicadas, há importância nas relações econômicas do país no mercado mundial, tendo em vista que informações inteligíveis para os investidores estrangeiros podem representar um bom atrativo de investimento de capital. Além disso, as entidades e as normas a serem seguidas são distintas para a contabilidade do setor privado e público estatal, sendo que para este deverá seguir as normas impostas pelo IFAC e aqueles pelo IASB.

Associando os componentes do DFC para as duas entidades, notou-se que ambos são demonstrativos consequentes da convergência as normas internacionais e dividem-se em atividades operacionais, de investimento e financiamentos, bem como a possibilidade de construção pelos métodos direto e indireto. Além disso, foi possível associar às contas do DFC empresarial as características do setor público na maior parte das operações como os recebimentos de clientes às receitas tributárias e de contribuições. Algumas transações diferenciavam-se apenas por nomenclatura, como os investimentos em participações societárias, que para ambos é caracterizada pela integralização de capital social ou aquisição de cotas patrimoniais.

Contudo, conclui-se que embora haja algumas semelhanças entre a contabilidade privada e a contabilidade pública estatal, as divergências ainda são perceptíveis nos aspectos abordados nesta pesquisa. Além disso, nota-se com os objetivos deste trabalho que algumas das atribuições destas diferenças realizam-se pelas divergências de finalidades de cada setor, atribuindo-se também a contabilidade.

4.3 RECOMENDAÇÕES

Considerando que o assunto abordado neste trabalho apresenta uma dinâmica real dos dias atuais, como a implantação das normas internacionais e as mudanças realizadas na

área da contabilidade, recomenda-se para trabalhos futuros o acompanhamento dessas transformações bem como de sua implementação nos demonstrativos contábeis.

Além disso, sugere-se a análise dessas alterações na aproximação da contabilidade pública estatal a contabilidade privada, tendo em vista ser esta a tendência com a harmonização das normas internacionais.

Recomenda-se, também, a associação de outros demonstrativos comuns a estas duas áreas de atuação, como o Balanço Patrimonial, Demonstração nas Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Por último, recomenda-se para futuros trabalhos, a comparação quantitativa do demonstrativo de fluxo de caixa, analisando as principais fontes de ingressos e desembolsos em cada atividade e suas variações, abordando-se, ainda, pelos diferentes métodos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Guy Almeida. A universalização da linguagem contábil. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.XXXI, n.135, p.17-21, maio/jun. 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ATKINSON, Anthony A., *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARGUES VELA, José Manuel. **Concepto y principios de contabilidad pública**. Madri: Edición do Ministério de Economía y Hacienda, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 13 março 2010.

_____. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispões sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 21 março 2010.

_____. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 21 março 2010.

_____. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 03 março 2010.

_____. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de junho de 2002. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 09 abril 2010.

_____. **Lei n. 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 19 abril 2010.

_____. **Lei n. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 março 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Portaria n. 184 de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 28 fevereiro 2010.

CRUZ, Flavio da. **Auditoria governamental**. 3. ed São Paulo: Atlas, 2007

_____. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor publico**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988.

CRUZ, Flavio da; *et al*, Aduino . **Comentários à Lei nº 4.320**: normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, comentários ao substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96. 4. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2006.

_____; *et al*. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. 6. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos. **CPC 03(R1) - Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 25 abril 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Legislação. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 03 março 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**: teoria e pratica no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GIL, Antônio Carlo. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo. Atlas, 1987.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, c1997.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**: orientação técnica para a efetiva operacionalização das rotinas internas e dos procedimentos de controle nas unidades das administrações direta e indireta dos municípios. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

GOULART, Mauro Sérgio Boppré. **Demonstração do Fluxo de Caixa Governamental: Um modelo para as Prefeituras Municipais**. 1999. 80 páginas. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, *et al.* **Contabilidade Introdutória**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTABEIS, ATUARIAS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 7. ed. rev. e atual São Paulo (SP): Atlas, 2007.

JUND, Sérgio. . **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 850 questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Heilio. . **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade empresarial**. 13.ed. rev. atual. e modernizada. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade.; ALEIXO, Délcio Balestero.; BURLE FILHO, José Emmanuel. . **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2009.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das Finanças Públicas: um estudo da economia governamental**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1976.

NIYAMA, Jorge Katsumi. . **Contabilidade internacional**. São Paulo (SP): Atlas, 2008.

NEVES, Wanderlei Pereira das; OLIVEIRA, Rubens Araujo de. **Gestão financeira: um sistema de fluxo de caixa para a administração pública**. 2000. 173f. Dissertação (mestrado)- Universidade do Estado de Santa Catarina.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 7ª ed. rv. e amp. São Paulo: Atlas, 2002.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, p. 75-94, 2007.

RECEITA FEDERAL. Legislação. **Legislação por Assunto**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/default.htm>>. Acesso em: 09 abril 2010.

REZENDE, Fernando Antônio. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry, *et al.* **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SALVETTI NETTO, Pedro. **Curso de ciência política**. 2. ed. rv. e aum. São Paulo: Tribuna da Justiça, 1977.

SANTI FILHO, Armando de; OLINQUEVITCH, Jose Leonidas. **Análise do demonstrativo de fluxo de caixa**: enfoque sobre o EBITDA, sobre o fluxo de caixa operacional e sobre as políticas financeiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade internacional avançada**. 2.ed. São Paulo (SP): Atlas, 2007.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Legislação. **Contabilidade Governamental**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 20 março 2010.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. 22 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual da Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4. ed. atual. e ampl. São Paulo: Ed. Universidade-Empresa, 1994.

ZDANOWICZ, Jose Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 8. ed Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo (SP): Atlas, 2009.

ANEXOS

ANEXO A – MODELOS ESTRUTURAIS DE CRONOGRAMA DE DESEMBOLSO

Município de _____

PROGRAMAÇÃO DOS RECEBIMENTOS E DOS PAGAMENTOS

Mês de:

de:

INGRESSOS	PRIMEIRA SEMANA					SEGUNDA SEMANA					TERCEIRA SEMANA					QUARTA SEMANA					QUINTA SEMANA				
FONTE DE RECEITA	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S
	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E
	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X
ISQN																									
IPTU																									
ICMS																									
FPM																									
Dívida Ativa																									
Operação de Crédito																									
Outras orçamentárias																									
Extra-orçamentárias																									
Total dos Ingressos																									

SAÍDAS	PRIMEIRA SEMANA					SEGUNDA SEMANA					TERCEIRA SEMANA					QUARTA SEMANA					QUINTA SEMANA				
VERBA DA DESPESA	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S
	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E
	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X
Pessoal																									
Dívida																									
Outras Correntes																									
De Capital																									
Obras																									
Dívida																									
Outras Capital																									
Extra Orçamentária																									
Total de Saídas																									

SALDO DIÁRIO	PRIMEIRA SEMANA					SEGUNDA SEMANA					TERCEIRA SEMANA					QUARTA SEMANA					QUINTA SEMANA				
RECURSOS NOS BANCOS	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S	S	T	Q	Q	S
	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E	E	E	U	U	E
	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X	G	R	A	I	X
Bancos e Correspondentes																									
Bancos c/ Vinculadas																									

Fonte: Cruz, *et al*, (2009, p. 224)

CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO MENSAL DE DESEMBOLSO DA RECEITA - EXERCÍCIO 2009

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
		7,82%	7,45%	8,08%	7,80%	8,54%	8,24%	8,42%	8,22%	8,34%	8,79%	8,59%	9,71%	100%
1000.00.00	RECEITAS CORRENTES	592.087	564.073	611.773	590.573	646.602	623.887	637.516	622.373	631.459	665.530	650.387	735.187	7.571.447
1300.00.00	Receita Patrimonial	4.731	4.507	4.888	4.719	5.167	4.985	5.094	4.973	5.046	5.318	5.197	5.875	60.500
1600.00.00	Receita de Serviços	565.421	538.668	584.220	563.975	617.480	595.789	608.804	594.343	603.019	635.556	621.095	702.076	7.230.447
1900.00.00	Outras Receitas Correntes	21.935	20.897	22.664	21.879	23.955	23.113	23.618	23.057	23.394	24.656	24.095	27.237	280.500
2000.00.00	RECEITAS DE CAPITAL	0	0	0	0	10.000	0	0	0	0	0	0	13.553	0
2114.03.00	Operações de crédito internas												10.000	
2210.00.00	Alienação de bens móveis					10.000								
2473.00.00	Transferências de capital												3.553	
2590.00.00	Outras Receitas de Capital													
TOTAL DA RECEITA		592.087	564.073	611.773	590.573	656.602	623.887	637.516	622.373	631.459	665.530	650.387	748.741	7.571.447

CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO MENSAL DE DESEMBOLSO DA DESPESA - EXERCÍCIO 2009

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
		5,34%	8,30%	7,27%	8,13%	8,05%	8,80%	8,34%	7,99%	8,18%	7,56%	8,22%	13,83%	100%
3.00.00.00	DESPESAS CORRENTES	342.570	532.633	466.526	521.815	516.804	565.276	535.401	513.118	525.370	485.331	527.611	887.818	6.420.273
3.1.00.00.00	Pessoal e encargos sociais	243.812	274.312	239.177	254.101	256.406	325.017	277.614	267.945	273.081	258.243	257.276	525.531	3.452.515
3.2.00.00.00	Juros e encargos da dívida												3.000	3.000
3.3.00.00.00	Outras despesas correntes	98.758	258.321	227.349	267.714	260.398	240.259	257.787	245.174	252.289	227.088	270.335	359.287	2.964.758
4.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL	125.000	16.500	131.033	68.033	117.533	56.000	101.033	94.333	72.533	175.000	101.000	116.727	0
4.4.00.00.00	Investimento	125.000	16.500	131.033	68.033	117.533	56.000	101.033	94.333	72.533	175.000	101.000	111.500	
9.9.99.99.99	RESERVA DE CONTIGÊNCIA												5.227	
TOTAL DA DESPESA		467.570	549.133	597.559	589.849	634.338	621.276	636.434	607.451	597.903	660.331	628.611	1.004.545	6.420.273
SALDO MENSAL		124.517	14.940	14.214	724	22.264	2.611	1.082	14.922	33.555	5.199	21.777	(255.804)	
SALDO ACUMULADO		124.517	139.457	153.671	154.395	176.659	179.270	180.352	195.273	228.829	234.028	255.804	0	

ANEXO B – MODELO ESTRUTURAL DE ORÇAMENTO DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO

ORÇAMENTO DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO

ITENS	MESES									TOTAL		
	JAN			FEV			...			P	R	D
	P	R	D	P	R	D	P	R	D	P	R	D
1. INGRESSOS												
Vendas à vista												
Vendas a prazo												
Vendas de Itens de ativo permanente												
Aumentos de capital social												
Receitas financeiras												
Aluguéis a receber												
Outros												
Σ												
2. DESEMBOLSOS												
Compras à vista												
Compras a prazo												
Compras de itens de ativo permanente												
Salários												
Despesas indiretas de fabricação												
Despesas administrativas												
Despesas com vendas												
Despesas tributárias												
Despesas financeiras												
Outros												
Σ												
3. DIFERENÇA DO PERÍODO PROJETADO (1 - 2)												
4. SALDO INICIAL DE CAIXA												
5. DISPONIBILIDADE ACUMULADA (±3 + 4)												
6. NÍVEL DESEJADO DE CAIXA PROJETADO												
7. EMPRÉSTIMO A CAPITAL												
8. APLICAÇÕES NO MERCADO FINANCEIRO A REALIZAR												
9. AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS												
10. RESGATES DE APLICAÇÕES												
11. SALDO FINAL DE CAIXA PROJETADO												

P = projetado; R = realizado; D = defasagem

Fonte: Zdanowicz (2000)

ANEXO C – MODELOS ESTRUTURAIS DE DEMONSTRATIVOS DE FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (MÉTODO DIRETO)
PARA EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 de dezembro de X2 e X1**

(Em milhares de \$)

	X2	X1
Atividades Operacionais Recebimento de clientes Pagamento de fornecedores Recebimentos de outros ativos circulantes Pagamento de salários Pagamento de despesas a pagar Pagamento de despesas antecipadas Recebimento de juros Pagamento de juros Recebimento de dividendos Outros recebimentos Outros pagamentos CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES OPERACIONAIS		
Atividades de Investimento Investimentos no realizável a longo prazo Outros investimentos e longo prazo Investimentos no Imobilizado Investimentos no Diferido Investimentos em participações Societárias Outros Investimentos de Permanentes CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
Atividades Financeiras Aumento de Capital Captações de longo prazo Pagamentos de empréstimos Pagamento de dividendos e outros sobre o Capital Próprio CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
VARIAÇÃO LÍQUIDA DO CAIXA		
CAIXA mais EQUIVALENTES DE CAIXA INICIAIS		
CAIXA mais EQUIVALENTES DE CAIXA FINAIS		

Fonte: Iudícibus *et al*, (2007 p. 496)

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA**

EXERCÍCIO:

PERÍODO:

DATA DE EMISSÃO:

	Exercício Atual	Exercício Anterior
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u></p> <p>INGRESSOS</p> <p>RECEITAS DERIVADAS</p> <p>Receita Tributária</p> <p>Receita de Contribuições</p> <p>Outras Receitas Derivadas</p> <p>RECEITAS ORIGINÁRIAS</p> <p>Receita Patrimonial</p> <p>Receita Agropecuária</p> <p>Receita Industrial</p> <p>Receita de Serviços</p> <p>Outras Receitas Originárias</p> <p>Remuneração das Disponibilidades</p> <p>TRANSFERÊNCIAS</p> <p>Intergovernamentais</p> <p>Intragovernamentais</p> <p>DESEMBOLSOS</p> <p>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</p> <p>Legislativa</p> <p>Judiciária</p> <p>Previdência Social</p> <p>Administração</p> <p>Defesa Nacional</p> <p>Segurança Pública</p> <p>Relações Exteriores</p> <p>Assistência Social</p> <p>Previdência Social</p> <p>(...)</p> <p>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</p> <p>Juros e Correção Monetária da Dívida Interna</p> <p>Juros e Correção Monetária da Dívida Externa</p> <p>Outros Encargos da Dívida</p> <p>TRANSFERÊNCIAS</p> <p>Intergovernamentais</p> <p>Intragovernamentais</p> <p>Outros pagamentos</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</i></p>		
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u></p> <p>INGRESSOS</p> <p>ALIENAÇÃO DE BENS</p> <p>AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉST. E FINANCIAM. CONCEDIDOS</p> <p>DESEMBOLSOS</p> <p>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</p> <p>CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</i></p>		
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u></p> <p>INGRESSOS</p> <p>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</p> <p>DESEMBOLSOS</p> <p>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</i></p>		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
<p>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</p> <p>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</p> <p>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</p>		

Fonte: Portaria STN nº 751/2009

ANEXO D – MODELOS ESTRUTURAIS DE DEMONSTRATIVOS DE FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO INDIRETO

**DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (MÉTODO INDIRETO)
PARA EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 de dezembro de X2 e X1**

(Em milhares de \$)

	X2	X1
Atividades Operacionais		
Lucro Líquido		
Ajustes ao Lucro		
Depreciação		
Lucro na venda de Imobilizado		
Despesas Financeiras de longo prazo		
Resultado de Equivalência Patrimonial		
Investimentos em Curto Prazo		
Variação das Contas a Pagar		
Variação da PCLD		
Variação dos Estoques		
Variação das despesas antecipadas		
Variação de outros ativos circulantes		
Variação de salários a pagar		
Variação de Fornecedores		
Variação de despesas a pagar		
Variação da provisão para IR e CS		
Variação de outros passivos circulantes		
<i>CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES OPERACIONAIS</i>		
Atividades de Investimento		
Investimentos no realizável a longo prazo		
Outros investimentos e longo prazo		
Investimentos no Imobilizado		
Investimentos no Diferido		
Investimentos em participações Societárias		
Outros Investimento de Permanentes		
<i>CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</i>		
Atividades Financeiras		
Aumento de Capital		
Captações de longo prazo		
Pagamentos de empréstimos		
Pagamento de dividendos e outros sobre o Capital Próprio		
<i>CAIXA LÍQUIDO GERADO (CONSUMIDO) pelas ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</i>		
VARIAÇÃO LÍQUIDA DO CAIXA		
CAIXA mais EQUIVALENTES DE CAIXA INICIAIS		
CAIXA mais EQUIVALENTES DE CAIXA FINAIS		

Fonte: Iudícibus *et al*, (2007 p. 495)

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – MÉTODO INDIRETO**

EXERCÍCIO:

PERÍODO:

DATA DE EMISSÃO:

	Exercício Atual	Exercício Anterior
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u></p> <p>RESULTADO PATRIMONIAL</p> <p>AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO D CAIXA DAS ATIVIADES OPERACIONAIS</p> <p>DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (...)</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</i></p>		
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u></p> <p>INGRESSOS</p> <p>ALIENAÇÃO DE BENS AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉST. E FINANCIAM. CONCEDIDOS</p> <p>DESEMBOLSOS</p> <p>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</i></p>		
<p><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u></p> <p>INGRESSOS</p> <p>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</p> <p>DESEMBOLSOS</p> <p>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</p> <p><i>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</i></p>		
<u>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</u>		
<p>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</p> <p>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</p> <p>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</p>		

Fonte: Portaria STN nº 751/2009