

**MANUAL DE CONTABILIDADE
REGULATÓRIA APLICADO AO PROJETO
DE INTEGRAÇÃO DO RIO SÃO FRANCISCO
COM BACIAS HIDROGRÁFICAS DO
NORDESTE SETENTRIONAL - PISF**

Sumário

1. Introdução	8
2. Informações Econômico-Financeiras e Contábeis	8
2.1. Obrigações da Entidade Regulada.....	8
3. Análises das Informações Contábeis Relevantes	14
3.1. Demonstrativo de Receitas Adicionais.....	14
3.2. Relatórios de Auditoria	14
4. Ações de Acompanhamento	14
4.1. Envio das Informações	14
4.2. Formas de Acompanhamento.....	15
4.3. Ações Adicionais de Acompanhamento.....	16
5. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – PCASP	17
5.1. Instruções Gerais do Plano de Contas.....	18
5.2. Estrutura Básica do Plano de Contas.....	20
5.3. Elenco de Contas, Função e Natureza do Saldo	21
5.3.1. Atributos da conta contábil.....	21
5.3.2. Atributos Legais da Conta Contábil	22
5.3.3. Relação das contas aplicadas a empresas públicas dependentes estão previstas no PCASP.	22
6. Procedimentos Contábeis Patrimoniais	35
6.1. Ativo	36
6.1.1. Conceito de Ativo	36
6.1.2. Reconhecimento do Ativo	36
6.1.3. Ativo Circulante e Ativo não Circulante	36
6.1.4. Ativo Financeiro e Ativo Permanente	36
6.2. Passivo.....	36
6.2.1. Conceito de Passivo.....	36
6.2.2. Reconhecimento do Passivo	37
6.2.3. Passivo Circulante e Passivo não Circulante.....	37
6.2.4. Passivo Financeiro e Passivo Permanente	37
6.3. Patrimônio Líquido / Saldo Patrimonial	37
7. Variações Patrimoniais	38
7.1. Variações Patrimoniais Qualitativas.....	38
7.1.1. Conceito de Variações Patrimoniais Qualitativas	38
7.2. Variações Patrimoniais Quantitativas	38

7.2.1.	Conceito de Variações Patrimoniais Quantitativas	38
7.2.2.	Reconhecimento de Variações Patrimoniais Quantitativas	39
7.3.	Resultado Patrimonial	39
8.	Mensuração de Ativos e Passivos	39
8.1.	Procedimentos de Adoção Inicial	40
8.2.	Definições	40
8.3.	Avaliação e Mensuração	41
8.3.1.	Disponibilidade	41
8.3.2.	Créditos e Obrigações	41
8.3.3.	Estoques	42
8.3.4.	Investimentos Permanentes	43
8.3.5.	Imobilizado	43
8.3.6.	Intangível	44
9.	Ativo Imobilizado	44
	Definições	45
9.1.	Aplicação	47
9.2.	Reconhecimento	47
9.2.1.	Princípio Geral do Reconhecimento	47
9.2.2.	Critério do Valor do Conjunto	47
9.2.3.	Ativos Imobilizados Obtidos a Título Gratuito	48
9.2.4.	Bens de Uso Comum do Povo	48
9.2.5.	Custos Subsequentes	49
9.2.6.	Transferência de Ativos	49
9.3.	Mensuração	49
9.3.1.	Mensuração Inicial do Custo	50
9.3.2.	Mensuração Após o Reconhecimento	51
9.4.	Depreciação e Amortização	51
9.5.	Baixa do Valor Contábil de um Item do Ativo Imobilizado	52
9.6.	Divulgação	52
10.	Ativo Intangível	53
10.1.	Definições	53
10.2.	Aplicação	54
10.3.	Procedimentos para Identificar um Ativo Intangível	54
10.4.	Reconhecimento	55
10.4.1.	Aquisição Separada	55
10.4.2.	Geração Interna	56

10.4.3.	Aquisição por meio de Transações sem Contraprestação	58
10.5.	Mensuração.....	58
10.6.	Baixa do Valor Contábil de um Item do Ativo Intangível	58
10.7.	Divulgação	58
11.	Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação e Amortização.....	59
11.1.	Reavaliação.....	59
11.1.1.	Reavaliação do Ativo Imobilizado	60
11.1.2.	Reavaliação do Ativo Intangível	61
11.1.3.	Registro Contábil da Reavaliação de Ativos	61
11.2.	Redução ao Valor Recuperável	62
11.2.1.	Classificação	63
11.2.2.	Identificação de Perda por Irrecuperabilidade	63
11.2.3.	Mensuração do Valor Recuperável do Ativo.....	64
11.2.4.	Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade.....	64
11.2.5.	Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade	65
11.2.6.	Divulgação	66
11.3.	Depreciação.....	66
11.3.1.	Valor Depreciável e Período de Depreciação.....	68
11.3.2.	Métodos de Depreciação	68
11.3.3.	Aspectos Práticos da Depreciação	68
11.4.	Amortização	69
11.4.1.	Determinação da Vida Útil	69
11.4.2.	Amortização de Ativo Intangível (com Vida Útil Definida).....	70
11.4.3.	Métodos de Amortização	70
11.4.4.	Determinação do Valor Residual.....	70
11.4.5.	Revisão do Período e do Método.....	71
11.4.6.	Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida.....	71
11.4.7.	Revisão da Vida Útil.....	71
12.	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	71
12.1.	Definições.....	72
12.1.1.	Introdução	72
12.1.2.	Reconhecimento	73
12.1.3.	Mensuração.....	74
12.2.	Passivos Contingentes	76
12.2.1.	Introdução	76
12.3.	Ativos Contingentes	76

12.3.1.	Introdução	76
13.	Reflexo Patrimonial Das Despesas De Exercícios Anteriores (DEA).....	77
13.1.	Introdução	77
13.2.	Registros Patrimoniais Decorrentes das Despesas Orçamentárias de Exercícios Anteriores (DEA).....	77
14.	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Conforme Lei 4.320/1964 ...	78
14.1.	Balanço Orçamentário.....	79
14.1.1.	Definições	80
14.1.2.	Elaboração	84
14.2.	Balanço Financeiro	85
14.2.1.	Definições	86
14.2.2.	Elaboração	86
14.2.3.	Notas Explicativas.....	87
14.3.	Balanço Patrimonial	87
14.3.1.	Definições	88
14.3.2.	Elaboração.....	92
14.4.	Demonstração das Variações Patrimoniais.....	94
14.4.1.	Definições	94
14.4.2.	Elaboração	96
14.4.3.	Notas Explicativas.....	96
14.5.	Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	97
14.5.1.	Definições	97
14.5.2.	Elaboração	98
14.5.3.	Notas Explicativas.....	98
14.6.	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.....	99
14.6.1.	Definições	99
14.6.2.	Elaboração	100
14.7.	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público –DCASP 100	
14.7.1.	Definição.....	100
14.7.2.	Estrutura.....	101
14.7.3.	Divulgação de Políticas Contábeis.....	101
14.7.4.	Divulgação de Estimativa	102
15.	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Privado – Conforme Lei 6.404/1976	102
15.1.	Demonstrações Financeiras	103
15.1.1.	Procedimentos Gerais	103

15.1.2.	Escrituração Contábil	104
15.1.3.	Balço Patrimonial	104
15.1.4.	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	107
15.1.5.	Demonstração do Resultado do Exercício.....	108
15.1.6.	Demonstração dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado	108
16.	Custos Operacionais do Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias Hidrográficas do Nordeste Setentrional -PISF	109
16.1.	Sistema de Custos do Governo Federal - SIC	110
16.2.	Reconhecimento dos Custos Subsequentes do Imobilizado.....	111
16.2.1.	Custos Subsequentes do Imobilizado Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP.....	111
16.2.2.	Custos Subsequentes do Imobilizado Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC - 27	112
17.	Bibliografia e Demais Materiais Pesquisados.....	114

QUADROS:

- Quadro 1 Informações Contábeis Requeridas
- Quadro 2 Acompanhamento Presencial e Não Presencial
- Quadro 3 Detalhamento de Contas Correntes no PCASP Aplicadas ao PISF.

1. Introdução

A partir da publicação da Lei 12.058/09, que alterou a Lei 9.984/00, a **ANA** recebeu a atribuição de *“regular e fiscalizar, quando envolverem corpos d'água de domínio da União, a prestação dos serviços públicos de adução de água bruta, cabendo-lhe, inclusive, a disciplina, em caráter normativo, da prestação desses serviços, bem como a fixação de padrões de eficiência e o estabelecimento de tarifa, quando cabíveis, e a gestão e auditoria de todos os aspectos dos respectivos contratos de concessão, quando existentes”*.

Os artigos 20 e 21 do Decreto nº 5.995, de 19 de dezembro de 2006, estabelecem critérios à Agência Nacional de Águas para cálculo da tarifa do PISF, especificando a composição dos preços que remunerará os serviços de adução de água bruta do PISF, com base em preços constantes do Plano de Gestão Anual, que ressarcirão no mínimo, os custos administrativos, operacionais e de manutenção, taxas e encargos legais, referentes à atividade da Operadora Federal.

Os principais intuítos dos procedimentos de acompanhamento econômico-financeira é avaliar a eficiência da gestão da operadora federal do Projeto de Integração do Rio São Francisco com Bacias Hidrográficas do nordeste Setentrional – PISF, de forma a garantir a preservação do equilíbrio econômico-financeiro para cálculo da tarifa do PISF.

No que concerne ao acompanhamento contábil, os procedimentos a serem desenvolvidos pela equipe da **ANA** devem fornecer razoável segurança quanto aos seguintes aspectos:

- Cumprimento das normas contábeis previstas no Manual de Contabilidade emitido pela agência, em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- Adequado tratamento contábil das transações que envolvem maior grau de complexidade e que podem trazer impacto ao cálculo da tarifa do PISF;
- Capacidade da operadora federal do serviço regulado continuar sua operação, através da análise do desempenho obtido e acompanhamento de transações financeiras que possam gerar riscos aos negócios.

2. Informações Econômico-Financeiras e Contábeis

2.1. Obrigações da Entidade Regulada

A operadora federal do serviço de adução de água bruta do PISF é obrigada a apresentar em periodicidade Trimestral um conjunto de informações econômico-financeiras e de controle dos custos as quais permitem o acompanhamento e controle do serviço de adução de água bruta por parte da Agência Nacional de Águas (ANA).

Para as informações econômico-financeiras, que não são de natureza contábil nem de controle patrimonial, não será exigido parecer de auditores independentes, mas serão de responsabilidade da operadora, devendo ser elaboradas de acordo com os seguintes princípios gerais:

- 1) **Objetividade:** as informações econômico-financeiras devem ser apresentadas de forma objetiva e quantificável;
- 2) **Consistência:** as informações econômico-financeiras apresentadas para um determinado ano civil devem ser consistentes com aquelas apresentadas no ano anterior. Caso haja mudanças na metodologia de definição de algumas variáveis econômico-financeiras, estas devem ser explicadas;
- 3) **Padronização:** nas informações financeiras devem ser respeitados os princípios contábeis geralmente aceitos. Em particular, deve-se considerar o regime fiscal vigente no País e deve-se estabelecer as inter-relações adequadas com os registros de contabilidade;
- 4) **Transparência:** os métodos de definição de variáveis econômico-financeiras devem ser claramente explicitados.

Adicionalmente ao conjunto de informações econômico-financeiras de caráter geral, a entidade regulada deve obedecer, na apresentação das informações contábeis, as seguintes Normas Contábeis:

- 1) O exercício social deve possuir duração de 12 meses e o estatuto ou contrato social da entidade regulada deve fixar a data de término de cada exercício em 31 de dezembro de cada ano;
- 2) A entidade deve possuir escrituração contábil e fiscal completa, mantendo registrados todos os eventos que geraram alterações em sua situação financeira e patrimonial;
- 3) Todos os documentos e evidências que suportarem a escrituração contábil devem ser mantidos pela entidade e disponibilizados à ANA, quando solicitados, para fins de validação e conferência dos lançamentos registrados;
- 4) A entidade deverá elaborar e publicar, ao término de cada exercício social, demonstrações contábeis completas, em conformidade com a Lei 6.404/1976 com aquelas levantadas pela ótica da Lei 4.320/1964, obtidas via SIAFI, acompanhadas de relatório de auditoria emitido por auditores independentes. As demonstrações contábeis completas, acompanhadas do relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, devem ser remetidas à ANA até o último dia útil do mês de março do ano subsequente ao de referência;
- 5) A entidade regulada deverá remeter à ANA Relatórios de Informações Contábeis nas datas-bases de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, acompanhadas de relatório da Setorial de Contabilidade sobre conformidade contábil da Unidade Gestora. Esses relatórios devem ser remetidos em até 30 dias após o término do trimestre de referência;
- 6) Os relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis anuais, devem ser emitidos por auditores independentes devidamente habilitados junto à Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- 7) A ANA, no uso de suas atribuições legais, poderá encaminhar questionamentos e solicitar documentos às entidades reguladas. As solicitações devem ser

respondidas com o maior grau de agilidade, clareza e exatidão, podendo a ANA estabelecer penalidades em caso de descumprimentos;

- 8) Os documentos comprobatórios da escrituração contábil e fiscal deverão ser mantidos pela entidade, no mínimo, pelos prazos estabelecidos pelas legislações federal, estadual, municipal e previdenciária. Esses documentos só poderão ser destruídos após autorização formal da ANA a questionamento a ser encaminhado pela entidade regulada;
- 9) Quando houver destruição de qualquer documento decorrente de caso fortuito, a entidade fica obrigada a comunicar o fato à ANA, no prazo de até 30 (trinta) dias, a contar da ocorrência ou verificação do fato, o que acontecer primeiro. Deverão, ainda, efetuar as demais comunicações estabelecidas nas legislações específicas; e
- 10) A entidade regulada pela ANA deverá manter dados atualizados de clientes, fornecedores, empregados e instituições financeiras. Os referidos dados devem conter dados suficientes para qualificar de forma clara e precisa as respectivas pessoas físicas e jurídicas, e devem permanecer à disposição da Agência Nacional de Águas, quando solicitados.

Adicionalmente, deverão ser enviadas as seguintes informações contábeis e financeiras:

- Balancetes;
- Parâmetros para Registro de Ativos e Passivos;
- Atas de Reuniões e Alterações Estatutárias;
- Demonstrativo de Receitas Adicionais;
- Informações Contábeis Intermediárias;
- Demonstrações Contábeis Anuais;
- Depreciação dos ativos para efeitos de revisão tarifária;
- Relatório do Comitê de Auditoria Estatutário referentes às demonstrações contábeis e exposições de riscos da empresa pública relacionados à unidade gestora do PISF, conforme competências dispostas na Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016;
- Relatório da Setorial Contábil.
- Relatórios de Informações de Custos

Os documentos mencionados acima devem ser encaminhados à **ANA** pela entidade regulada, e devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- Balancetes

A entidade regulada deve encaminhar trimestralmente os balancetes patrimoniais e relatório da Setorial Contábil, apresentados de acordo com o modelo de Plano de Contas e instruções contábeis descritas em conformidade com a Lei 6.404/1976 com aquelas levantadas pela ótica da Lei 4.320/1964, obtidos via SIAFI;

- Parâmetros para Registro de Ativos e Passivos.

Tendo em vista a relevância do tema e a necessidade da utilização de estimativas, para fins de executar um acompanhamento efetivo dos contratos, a entidade regulada deverá encaminhar relatórios à ANA descrevendo as seguintes informações:

- i) Enquadrado no ICPC 01: Sim ou Não;
- ii) Tipo de ativo reconhecido: Financeiro, Intangível ou Misto;
- iii) Composição dos valores registrados como Ativo Financeiro;
- iv) Saldo de Ativo Financeiro na data-base;
- v) Composição dos valores registrados como Ativo Intangível;
- vi) Saldo de Ativo Intangível na data-base;
- vii) Taxa utilizada para atualização do saldo de Ativo Financeiro.

- Atas de Reuniões e Alterações Estatutárias

A entidade regulada deverá encaminhar à ANA as atas de reuniões que resultarem em encaminhamentos relacionados ao PISF. Sempre que houver Alterações no Estatuto Social da entidade regulada, no que diz respeito ao PISF, as versões atualizadas deverão ser encaminhadas à ANA juntamente com a descrição das alterações realizadas.

- Demonstrativo de Receitas Adicionais

Trimestralmente a entidade regulada deve encaminhar informações sobre as Receitas Adicionais obtidas no período através da exploração de outras atividades além daquelas previstas nos Contratos de Fornecimento de Água aos 4 estados. Essas informações deverão compreender, no mínimo, os seguintes dados:

- i) Razão social / nome do cliente;
- ii) Natureza de serviço prestado;
- iii) Data e código do documento que autorizou a prestação do serviço;
- iv) Código do contrato;
- v) Receitas apuradas no período, por tipo de serviço, cliente e contrato;
- vi) Valores recebidos no período, por tipo de serviço, cliente e contrato;
- vii) Saldo a receber por tipo de serviço, cliente e contrato, indicando os respectivos vencimentos.

- Informações Contábeis Intermediárias

Nos meses de março, junho, setembro e dezembro, a entidade regulada deverá encaminhar à **ANA** o conjunto de informações contábeis intermediárias, contendo, no mínimo no balancete do período, informações do ativo, passivo, patrimônio líquido despesas, receitas, notas explicativas e relatório da Setorial Contábil sobre a conformidade contábil da unidade gestora. Essas informações contábeis deverão compreender os saldos relativos ao trimestre de referência.

- Demonstrações Contábeis Anuais

A entidade regulada deverá encaminhar à ANA, ao término de cada exercício social, suas demonstrações contábeis acompanhadas do relatório dos auditores independentes. Nas notas explicativas publicadas em conjunto com as demonstrações contábeis emitidas segundo a Lei 6.404/76, deve ser incluída conciliação dos valores destas com aqueles relativos aos demonstrativos levantados pela ótica da Lei 4.320/64 e obtidos via SIAFI, e atentar para o cumprimento de todas as disposições legais.

- Depreciação dos ativos para efeitos de revisão tarifária.

A entidade regulada deverá encaminhar à ANA informações sobre os bens depreciados adquiridos pela operadora federal e as taxas de depreciação utilizadas. Caso diferente das fixadas pelo Fisco, enviar também laudos técnicos justificando a opção.

- Relatório do Comitê de Auditoria Estatutário

A entidade deverá encaminhar à ANA informações sobre as atividades, os resultados, as conclusões e as recomendações do Comitê de Auditoria Estatutário, registrando, se houver, as divergências significativas entre administração, auditoria independente, auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário em relação às demonstrações financeiras e exposições de risco da empresa pública relacionados ao Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias Hidrográficas do Nordeste Setentrional - PISF, conforme competências do Comitê de Auditoria Estatutária dispostas art. 24 da Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016.-

- Relatório da Setorial Contábil

A entidade deverá informar à ANA informações sobre:

- A análise de saldos invertidos;
- Classificações inadequadas de despesas e receitas;
- Saldos transitórios não cobertos pelos auditores;
- Utilizações indevidas de contas contábeis;
- Saldos irrisórios ou residuais; e
- Saldos invertidos em contas correntes, etc.

Essa análise deve se dar de forma conjunta, sendo observados os Demonstrativos Contábeis, Auditores e o Balancete. Ressalte-se também que deverá ser registrada Conformidade Contábil com Restrição sempre que as informações apresentarem imperfeições ou falta das regularizações e das classificações necessárias, ainda que tais situações não constem dos auditores ou que tenham sido solicitadas providências às Unidades Gestoras, haja vista que em maior ou menor nível impactam o conjunto das informações contábeis.

No final do exercício, além das regras de análise descritas no Manual de Análise dos Demonstrativos e Auditores Contábeis, voltadas para o acompanhamento mensal das informações, deverão ser observadas as verificações e regularizações descritas na Norma de Encerramento Anual.

- Relatórios de Informações de Custos

Relatórios extraídos do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC, dos custos fixos e variáveis incorridos no PISF, em diferentes níveis de detalhamento. As informações geradas devem proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos, além apoiar a avaliação de resultados e desempenhos. O Relatório de Informações de Custos deverá ser publicado no site da entidade regulada.

A seguir está apresentado quadro resumo das informações requeridas, periodicidade e prazo de envio:

Quadro 1 – Informações Contábeis Requeridas

INFORMAÇÃO	DATAS DE REFERÊNCIA	PRAZO
Balancetes	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Parâmetros para Registro de Ativos e Passivos	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Atas de Reuniões e Alterações Estatutárias	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Demonstrativo de Receitas Adicionais	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Informações Contábeis Intermediárias	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Demonstrações Contábeis Anuais	Dezembro	90 dias
Relatório da Auditoria Independente	Dezembro	90 dias
Depreciação dos ativos para efeitos de revisão tarifária	Ciclo tarifário anterior	60 dias antes da vigência do novo ciclo tarifário
Relatório do Comitê de Auditoria Estatutário	Dezembro	90 dias
Relatório da Setorial Contábil	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias
Relatórios de Informações de Custos	Março, junho, setembro e dezembro	30 dias

3. Análises das Informações Contábeis Relevantes

3.1. Demonstrativo de Receitas Adicionais

A exploração de receitas adicionais pela operadora federal depende de prévia autorização da ANA. Adicionalmente, é previsto no contrato que o montante das receitas adicionais será considerado para fins de modicidade tarifária.

Desse modo, a equipe de acompanhamento deve verificar a existência de aprovação pela ANA para as receitas adicionais auferidas, além de acompanhar as receitas adicionais informadas com o intuito de suportar as futuras revisões de modicidade tarifária.

3.2. Relatórios de Auditoria

Anualmente, as entidades reguladas deverão encaminhar as suas Demonstrações Contábeis acompanhadas dos Relatórios de Auditoria, emitidos por auditores independentes devidamente cadastrados na CVM - Comissão de Valores Mobiliários.

A extensão dos procedimentos da ANA com relação aos Relatórios de Auditoria deve cobrir dois requisitos, quais sejam:

- 1) Verificação da habilitação do auditor independente que emitiu o relatório de auditoria;
- 2) Análise do Relatório de Auditoria.

- Verificação da habilitação do auditor independente que emitiu o relatório de auditoria

Deve ser confirmado o cadastro e habilitação da empresa e do auditor independente que emitiu o relatório de auditoria. A firma de auditoria e o auditor (es) independente (s) que assinou o relatório de auditoria deve ter atendido todos os pré-requisitos determinados pela **ANA**.

- Análise do Relatório de Auditoria

Deve ser verificado o tipo de relatório de auditoria emitido, dentre aqueles previstos pelo IBRACON: (i) Opinião Sem Ressalvas; (ii) Opinião Modificada - Com Ressalvas; (iii) Opinião Modificada - Adversa; (iv) Opinião Modificada - Abstenção de Opinião. Caso o relatório de auditoria esteja enquadrado como Opinião Modificada deverão ser solicitados esclarecimentos aos auditores externos e à entidade regulada.

Caso o auditor independente emita Opinião Sem Ressalvas com a inclusão de Parágrafos de Ênfase, as informações que levaram à inclusão desse parágrafo adicional deverão ser verificadas pela equipe de acompanhamento, que avaliará a necessidade de solicitação de esclarecimentos aos auditores independentes e à entidade regulada.

4. Ações de Acompanhamento

4.1. Envio das Informações

A respeito do envio das informações, as seguintes diretrizes devem ser seguidas:

- Quando aplicável, as informações devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) contratados pelo concessionário;

- As informações devem ser enviadas dentro do prazo estabelecido pela ANA.
- A ANA poderá recusar as informações apresentadas e exigir que sejam feitas alterações por ela indicadas. No caso de recusa, as novas informações devem ser apresentadas à ANA em até 30 dias (ou outro prazo considerado adequado pela Agência), contados a partir da data de notificação da recusa;
- A não entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos pela ANA implicará sanções, nos termos da regulamentação;
- A ANA se reserva ao direito de reavaliar a qualquer tempo as condições e as formas de apresentação dos dados requeridos;

4.2. Formas de Acompanhamento

A ANA poderá proceder o acompanhamento remoto, pelo acompanhamento sistemático das informações enviadas. Adicionalmente, poderão ser agendadas, desde que previamente notificada à operadora federal, visitas in loco, que visam verificar se os procedimentos adotados pelos agentes são condizentes com o estabelecido neste Manual, regulamentos e legislação, bem como para validar dados e informações a fim de subsidiar os processos decisórios da ANA, em especial os referentes às revisões tarifárias.

Sendo assim, as ações de acompanhamento podem ser realizadas de duas formas, quais sejam:

- 1) Acesso não presencial; e
- 2) Acesso presencial.

No acesso não presencial, a ação de acompanhamento consiste no acompanhamento e avaliação do desempenho econômico-financeiro à distância com base em informações fornecidas pela Operadora, extração de dados em sistemas como Tesouro Gerencial, SIAFI e Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC. Estas informações podem ser fornecidas em periodicidade regular pré-definida pela ANA (vide seções anteriores) ou podem ser obtidas pontualmente por meio do requerimento de informações, ofícios e/ou outras formas que não caracterizem o modo de acesso presencial.

O acesso presencial consiste no acompanhamento in loco nas instalações da Operadora com o objetivo de:

- Checar se os procedimentos adotados pela Operadora na elaboração das informações são condizentes com o que expressa este Manual, os regulamentos, a legislação pertinente ao setor e as melhores práticas para cada tema;
- Validar dados e informações a fim de subsidiar os processos decisórios da ANA, em especial os referentes às revisões tarifárias.

O acompanhamento presencial é complementar ao acompanhamento não presencial e a forma de combiná-las varia de acordo com a periodicidade da ação de acompanhamento: se regular ou apenas quando forem encontrados inconsistências ou indícios de irregularidades, conforme representado no quadro a seguir.

Quadro 2 – Acompanhamento Presencial e Não Presencial

TIPO DE ACOMPANHAMENTO	REGULARIDADE PRÉ-DEFINIDA NA REGULAMENTAÇÃO	QUANDO HOVER INCONSISTÊNCIAS
Não presencial	Sempre	Opcional
Presencial	Opcional	Opcional

O acompanhamento não presencial deve necessariamente ocorrer em bases regulares. O acompanhamento presencial também pode estar prevista em bases regulares (por exemplo, uma vez por ano os contadores da ANA iriam verificar *in loco* os sistemas dos quais as informações sobre movimentações dos ativos são extraídas) ou apenas na presença de inconsistências ou indícios de irregularidades na elaboração das informações.

Por sua vez, quando a ANA identificar na sua ação de acompanhamento regular indícios de inconsistências ou irregularidades, o acompanhamento desdobra-se em ações específicas, que podem ser nova solicitação de dados e/ou esclarecimentos à operadora federal, por meio de requerimento de informações, ofícios etc. (Acompanhamento não presencial) ou Acompanhamento *in loco* na empresa para verificar sistemas nos quais as informações são extraídas.

No caso em tela, sugere-se a ação de acompanhamento regular seja apenas a do tipo não presencial (acompanhamento a distância), sendo que seriam requeridos procedimentos de acompanhamento adicionais, além daqueles descritos nos itens 2 e 3 do presente Manual, nas seguintes situações:

- i) Descumprimento das obrigações de elaboração e envio de informações exigidas pela ANA;
- ii) Apresentação pelas entidades reguladas de informações inconsistentes ou incompletas;
- iii) Outras situações em que a equipe de acompanhamento da **ANA** julgar que sejam necessários esclarecimentos e evidências adicionais sobre quaisquer informações financeiras da entidade regulada.

4.3. Ações Adicionais de Acompanhamento

As ações adicionais de acompanhamento poderão ser desenvolvidas em duas fases:

- **Fase I:** Encaminhamento de solicitações formais de esclarecimentos com o intuito de obter as evidências necessárias, solucionar a inconsistência verificada ou esclarecer os questionamentos apontados (ação de acompanhamento não presencial);
- **Fase II:** Quando não for possível solucionar o ponto identificado apenas através do encaminhamento de solicitações formais, a equipe de acompanhamento da **ANA** deverá executar procedimentos na sede das entidades reguladas (ação de acompanhamento presencial).

Após a visita da **ANA** às instalações da entidade regulada, caso não haja colaboração dos seus funcionários e/ou sejam constatadas irregularidades, a **ANA** avaliará as penalidades cabíveis.

5. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – PCASP

O PCASP é obrigatório para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativo para as empresas estatais independentes

Nesse contexto, como a operadora federal do PISF é uma empresa pública dependente, é obrigada a utilizar o PCASP, conforme o Decreto 5.995/2006, que institui o Sistema de Gestão do PISF - SGI B e dá outras providências, alterado pelos Decretos 6.969/09 e 8.207/14, dispõe que a Codevasf será a Operadora Federal do PISF, e que a ANA é a entidade reguladora do PISF.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, o PCASP é uma ferramenta para consolidação das contas nacionais e instrumento para adoção das normas internacionais de contabilidade, permitiu diversas inovações, como:

- a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (impairment), dentre outros.

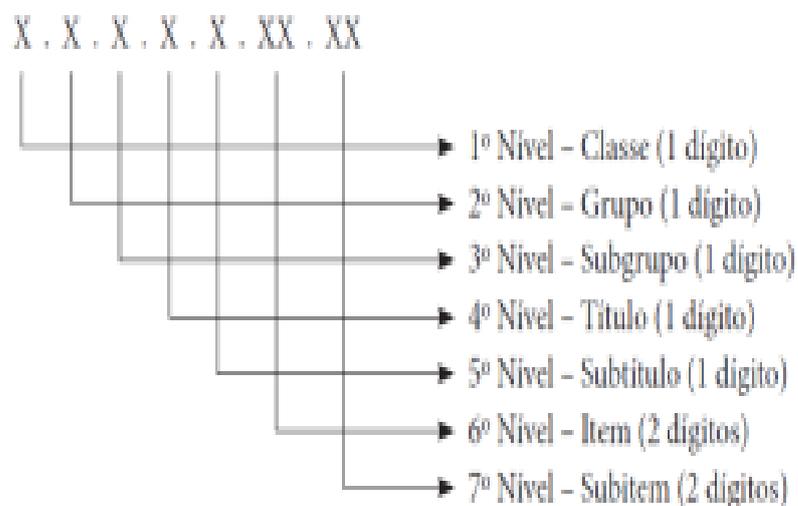
Podemos citar como objetivos do PCASP:

- a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);

- d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Government Finance Statistics Manual (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

5.1. Instruções Gerais do Plano de Contas

As contas contábeis do PCASP são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a seguinte estrutura:



O Grupo de Conta de 1º Nível, no seu conjunto, identificará os grandes grupos de contas sintéticos que formarão o Balanço Patrimonial, Variação Patrimonial Diminutiva e Aumentativa, Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles Devedores e Credores. O Grupo de Conta de 2º nível identificará as subcontas que formarão a razão geral.

Cabe ressaltar, que as empresas públicas dependentes publicam suas Demonstrações Contábeis de acordo com os dispositivos constantes da Lei 6.404/76 e suas alterações, sendo elaborada ao fim de cada do exercício social as seguintes demonstrações financeiras: balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício e demonstração dos fluxos de caixa. As empresas públicas dependentes são obrigadas a utilizar o PCASP, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

O Acórdão TCU 23/2008 – Plenário, determina às empresas públicas dependentes, em cumprimento ao art. 18 da Lei 10.180/2001, que divulguem em seus respectivos sites, até o dia 20 de março de cada ano, as informações relativas à conciliação das demonstrações contábeis emitidas segundo a Lei 6.404/1976 com aquelas levantadas pela ótica da Lei 4.320/1964, obtidas via SIAFI.

A ANA irá regular até o Grupo de Conta de 7º nível, se necessário, detalhado por conta corrente. A entidade regulada poderá criar subgrupos das contas apresentadas no Grupo de Conta de 2º nível, conforme suas necessidades de controle interno e gerencial, bem como adotar estrutura contábil de segregação de saldos por centros de custo. A entidade não poderá modificar os códigos e títulos apresentados no Elenco de Contas.

O Elenco de Contas contido no PCASP apresenta a relação de contas contábeis necessárias para o adequado registro das operações das entidades públicas reguladas pela ANA. A entidade regulada deve avaliar o Elenco de Contas a fim de concluir sobre as rubricas adequadas a serem utilizadas, considerando os grupos e subgrupos contábeis aplicáveis às atividades de cada entidade pública, especialmente com relação aos Subgrupos do Sistema: Clientes e Valores a Receber, Imobilizado Técnico, Imobilizado em Andamento, Ativos Intangíveis e Receita Bruta dos Serviços Prestados.

5.2. Estrutura Básica do Plano de Contas

- 1 Ativo**
 - 1.1 Ativo Circulante
 - 1.2 Ativo Não Circulante
- 2 Passivo e Patrimônio líquido**
 - 2.1 Passivo Circulante
 - 2.2 Passivo Não Circulante
 - 2.3 Patrimônio Líquido
- 3. Variação Patrimonial Diminutiva**
 - 3.1 Pessoal e Encargos
 - 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais
 - 3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo
 - 3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
 - 3.5 Transferências Concedidas
 - 3.6 Desvalorização e Perda de Ativos
 - 3.7 Tributárias
 - 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas
- 4. Variação Patrimonial Aumentativa**
 - 4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
 - 4.2 Contribuições
 - 4.3 Exploração e venda de bens, serviços e direitos
 - 4.4 Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras
 - 4.5 Transferências Recebidas
 - 4.6 Valorização e Ganhos com Ativos

4.9	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5.	Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento
5.1	Planejamento Aprovado
5.2	Orçamento Aprovado
5.3	Inscrição de Restos a Pagar
6.	Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
6.1	Execução do Planejamento
6.2	Execução do Orçamento
6.3	Execução de Restos a Pagar
7.	Controles Devedores
7.1	Atos Potenciais
7.2	Administração Financeira
7.3	Dívida Ativa
7.4	Riscos Fiscais
7.5	Consórcios Públicos
7.8	Custos
7.9	Outros Controles
8.	Controles Credores
8.1	Execução dos Atos Potenciais
8.2	Execução da Administração Financeira
8.3	Execução da Dívida Ativa
8.4	Execução dos Riscos Fiscais
8.5	Execução dos Consórcios Públicos
8.8	Apuração de Custos
8.9	Outros Controles

5.3. Elenco de Contas, Função e Natureza do Saldo

5.3.1. Atributos da conta contábil

São características próprias que as distinguem de outras contas do plano de contas. Os atributos podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da lei ou do sistema operacional utilizado.

5.3.1.1. Atributos Conceituais da Conta Contábil

- a. **Código:** estrutura numérica que identifica cada uma das contas que compõem o plano de contas.
- b. **Título / Nome:** designação que identifica o objeto de uma conta.
- c. **Função:** descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta.
- d. **Natureza do Saldo:** identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos.

- i. **Conta Devedora:** possui saldo predominantemente devedor.
- ii. **Conta Credora:** possui saldo predominantemente credor.
- iii. **Conta Mista / Híbrida:** possui saldo devedor ou credor.

5.3.2. Atributos Legais da Conta Contábil

Além do atributo legal, poderão ser criados outros, de acordo com as necessidades do ente para o atendimento das normas vigentes, a exemplo do indicador do superávit primário e da dívida consolidada líquida.

5.3.2.1. Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

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

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

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

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

Os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o passivo permanente. Após o empenho, considera-se efetivada a autorização orçamentária, e os passivos passam a integrar o passivo financeiro. Também integram o passivo financeiro os passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

O controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da informação complementar da conta contábil ou por meio da duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira.

O PCASP e o MCASP utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Quando a conta puder conter saldos com atributo (F) e (P), constará na descrição da conta do PCASP a letra (X).

5.3.3. Relação das contas aplicadas a empresas públicas dependentes estão previstas no PCASP.

O quadro a seguir elenca o detalhamento de contas correntes no PCASP aplicadas ao PISF.

Quadro 3 – Detalhamento de Contas Correntes Evidenciadas no PCASP Aplicadas ao PISF.

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
				D/C /X
1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL - CONSOLIDAÇÃO	5º	Compreende/Registra o somatório dos valores de caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	D
1.1.1.1.1.50.00	APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA	6º	Compreende as aplicações financeiras de alta liquidez em moeda nacional, que são prontamente conversíveis em valores conhecidos de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.	

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
<p>1.1.1.1.1.50.01</p> <p>Conta Corrente - Conta Bancaria – Fundos Públicos</p> <p>Fundo - Reposição de Ativos – (% dos diversos grupos de equipamento em relação ao total)</p> <p>Fundo - Despesas Emergenciais – (% O&M)</p> <p>Fundo – Garantidor - % da Receita Requerida</p>	TÍTULOS PÚBLICOS	7º	Registra os valores das disponibilidades das instituições, entidades e unidades aplicadas em títulos públicos.	
1.1.2.2.1.00.00	CLIENTES - CONSOLIDAÇÃO	5º	Compreende/Registra os valores das faturas/duplicatas a receber decorrentes das vendas a prazo de mercadorias ou serviços que ocorrem no curso normal das operações da unidade, representando um direito a cobrar de seus clientes. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	D

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
1.1.2.2.1.01.00	Faturas/Duplicatas a Receber	6º	Compreende/Registra os valores das faturas/duplicatas a receber decorrentes das vendas a prazo de mercadorias ou serviços que ocorrem no curso normal das operações da unidade, representando um direito a cobrar de seus clientes. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	D
<p style="text-align: center;">1.1.2.2.1.01.06</p> <p style="text-align: center;">Faturas/Duplicatas a Receber - Prestação de Serviços</p> <p>Conta Corrente</p> <p>CNPJ</p> <p style="text-align: center;">Tarifa de Disponibilidade</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - RN</p> <p>Operadora Estadual - PB</p> <p>Operadora Estadual - PE</p> <p>CONSUMIDOR INDEPENDENTE</p> <p style="text-align: center;">Tarifa de Consumo</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - RN</p>		<p style="text-align: center;">7º</p> <p>Detalhar Por conta Corrente</p>	Compreende/Registra os valores das faturas/duplicatas a receber decorrentes das vendas a prazo de mercadorias ou serviços que ocorrem no curso normal das operações da unidade, representando um direito a cobrar de seus clientes. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	D

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
Operadora Estadual - PB Operadora Estadual - PE CONSUMIDOR INDEPENDENTE				
1.1.2.9.0.00.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO	4º	Compreende o ajuste para perdas estimadas com o não recebimento de valores referentes a créditos a curto prazo, por inadimplência de terceiros e outras.	C
1.1.2.9.1.00.00 Conta Corrente CNPJ Tarifa de Disponibilidade Operadora Estadual -CE Operadora Estadual - RN Operadora Estadual - PB Operadora Estadual - PE CONSUMIDOR INDEPENDENTE Tarifa de Consumo Operadora Estadual - CE Operadora Estadual - RN	(-) AJUSTE DE PERDAS DE CRÉDITOS A CURTO PRAZO- CONSOLIDAÇÃO	5º Escriturar até o 7º nível e Detalhar Por conta Corrente	Compreende/Registra o ajuste para perdas estimadas com o não recebimento de valores referentes a créditos a curto prazo, por inadimplência de terceiros e outras. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
Operadora Estadual - PB Operadora Estadual - PE CONSUMIDOR INDEPENDENTE				
1.2.0.0.0.00.00	ATIVO NÃO CIRCULANTE	2º	Compreende o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado e o intangível.	D
1.2.1.0.0.00.00	ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	3º	Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis no longo prazo.	D
1.2.1.3.0.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO	4º	Compreende as aplicações de recursos em títulos, valores mobiliários e imobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no longo prazo.	D
1.2.1.3.1.00.00	INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	5º	Compreende as aplicações de recursos em títulos, valores mobiliários e imobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no longo prazo.	D

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
			Não inclui as aplicações dos recursos do RPPS. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	
1.2.1.3.1.XX.XX Conta Corrente Conta Bancária – Fundos Públicos Fundo - Reposição de Ativos – (% dos diversos grupos de equipamento em relação ao total) Fundo - Despesas Emergenciais – (% O&M) Fundo – Garantidor - % da Receita Requerida	TÍTULOS PÚBLICOS	7º	Registra os valores das disponibilidades das instituições, entidades e unidades aplicadas em títulos públicos.	D
1.2.1.3.1.99.00	(-) AJUSTE DE PERDAS DE INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A LONGO PRAZO	6º	Registra a diferença entre o valor recuperável do ativo e seu valor contábil, quando o primeiro for menor.	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.0.0.0.00.00	VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA	1º	Compreende o aumento no benefício econômico durante o período contábil sob a forma de entrada de recurso ou aumento de ativo ou diminuição de passivo, que resulte em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários.	C
4.3.0.0.00.00	EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS	2º	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas com a exploração e venda de bens, serviços e direitos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C
4.3.3.0.00.00	EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	3º	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas com a prestação de serviços, que resultem em aumento do patrimônio líquido, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.3.3.1.0.00.00	VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	4º	Compreende as variações patrimoniais aumentativas auferidas com a prestação de serviços, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso.	C
<p>4.3.3.1.1.00.00</p> <p>VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO</p> <p>Conta Corrente CNPJ</p> <p>Tarifa Disponibilidade</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - - RN</p> <p>Operadora Estadual - PB</p> <p>Operadora Estadual - PE</p> <p>CONSUMIDOR INDEPENDENTE</p> <p>Tarifa Consumo</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - RN</p> <p>Operadora Estadual - PB</p> <p>Operadora Estadual - PE</p> <p>CONSUMIDOR INDEPENDENTE</p>		<p>5º</p> <p>Escriturar até o 7º nível e detalhar por conta corrente.</p>	<p>Compreende/Registra as variações patrimoniais aumentativas auferidas com a prestação de serviços, que resultem em aumento do patrimônio líquido independentemente de ingresso. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).</p>	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.3.3.9.0.00.00	(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	4º	Compreende as deduções das prestações de serviços, como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.	D
<p>4.3.3.9.1.00.00</p> <p>(-) DEDUÇÕES DO VALOR BRUTO DE EXPLORAÇÃO DE BENS, DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - CONSOLIDAÇÃO</p> <p>Conta Corrente CNPJ</p> <p>Tarifa Disponibilidade</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - RN</p> <p>Operadora Estadual - PB</p> <p>Operadora Estadual - PE</p> <p>CONSUMIDOR INDEPENDENTE</p> <p>Tarifa Consumo</p> <p>Operadora Estadual - CE</p> <p>Operadora Estadual - RN</p> <p>Operadora Estadual - PB</p> <p>Operadora Estadual - PE</p> <p>CONSUMIDOR INDEPENDENTE</p>		<p>5º</p> <p>Escriturar até o 7º nível e</p> <p>Detalhar</p> <p>Por conta</p> <p>Corrente</p>	<p>Compreende/Registra as deduções das prestações de serviços, como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.</p> <p>Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).</p>	D

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.4.5.0.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS	3º	Compreende o valor total das variações patrimoniais aumentativas decorrentes da remuneração do saldo diário dos depósitos da União existentes no banco central, bem como aplicação de recursos da conta única de acordo com a rentabilidade média intrínseca dos títulos do tesouro.	C
4.4.5.2.0.00.00	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	4º	Compreende a variação patrimonial aumentativa proveniente da remuneração de depósitos bancários, recursos oriundos de aplicações de entidades da administração pública no mercado financeiro, autorizadas por lei, em caderneta de poupança, fundo de investimento, contas remuneradas e outros.	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.4.5.2.1.00.00	REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO	5º	Compreende/Registra a variação patrimonial aumentativa proveniente da remuneração de depósitos bancários, recursos oriundos de aplicações de entidades da administração pública no mercado financeiro, autorizadas por lei, em caderneta de poupança, fundo de investimento, contas remuneradas e outros. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).	C

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
<p>Conta Corrente Conta Bancaria – Fundos Públicos</p> <p>Fundo - Reposição de Ativos – (% dos diversos grupos de equipamento em relação ao total)</p> <p>Fundo - Despesas Emergenciais – (% O&M)</p> <p>Fundo – Garantidor - % da Receita Requerida</p>	<p>REMUNERAÇÃO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - CONSOLIDAÇÃO</p>	<p>5º</p>	<p>Compreende/Registra a variação patrimonial aumentativa proveniente da remuneração de depósitos bancários, recursos oriundos de aplicações de entidades da administração pública no mercado financeiro, autorizadas por lei, em caderneta de poupança, fundo de investimento, contas remuneradas e outros. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).</p>	<p>C</p>
<p>4.9.9.9.0.00.00</p>	<p>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS</p>	<p>4º</p>	<p>Compreende as variações patrimoniais aumentativas decorrentes de fatos geradores diversos.</p>	<p>C</p>
<p>4.9.9.9.1.00.00</p>	<p>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS - CONSOLIDAÇÃO</p>	<p>5º</p>	<p>Compreende/Registra as variações patrimoniais aumentativas decorrentes de fatos geradores diversos. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).</p>	<p>C</p>

CONTA	TÍTULO	NÍVEL	FUNÇÃO	N S
4.9.9.9.1.XX.XX Conta Corrente Fonte de Recurso Taxa de Administração Tarifa Disponibilidade Taxa de Administração Tarifa Consumo	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES DIVERSOS TAXA DE ADMINISTRAÇÃO	4º	Remuneração a ser paga à Operadora Federal pelo serviço de adução de água bruta, conforme definido no Decreto 5.995/2006.	C

[1] Natureza do Saldo – identifica se a conta tem saldo credor (C), devedor (D) ou misto (D/C).

6. Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Conforme Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (7ª edição), os procedimentos contábeis patrimoniais visam à harmonização, por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, suas classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos do referido manual, procura descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a racionalização de aspectos e métodos patrimoniais relacionados às variações patrimoniais públicas. Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas, de modo a possibilitar o controle do patrimônio dos Governos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às

normas internacionais, respeitada a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

6.1. Ativo

6.1.1. Conceito de Ativo

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

6.1.2. Reconhecimento do Ativo

Um ativo deve ser reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

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

6.1.3. Ativo Circulante e Ativo não Circulante

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

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

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

6.1.4. Ativo Financeiro e Ativo Permanente

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

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

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

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

6.2. Passivo

6.2.1. Conceito de Passivo

Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em

consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

6.2.2. Reconhecimento do Passivo

Um passivo deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis.

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

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

6.2.3. Passivo Circulante e Passivo não Circulante

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

6.2.4. Passivo Financeiro e Passivo Permanente

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

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

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

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

6.3. Patrimônio Líquido / Saldo Patrimonial

O patrimônio líquido representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Integram o patrimônio líquido: patrimônio / capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

7. Variações Patrimoniais

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado.

As variações patrimoniais podem ser classificadas em:

- a. **Quantitativas:** são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.
- b. **Qualitativas:** são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

As variações patrimoniais quantitativas subdividem-se em:

- a. **Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA):** quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);
- b. **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD):** quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

Para fins do MCASP, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial aumentativa (VPA) e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial diminutiva (VPD). Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária.

As variações patrimoniais qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

Existem variações que, simultaneamente, alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais e são conhecidas como variações mistas ou compostas.

7.1. Variações Patrimoniais Qualitativas

7.1.1. Conceito de Variações Patrimoniais Qualitativas

Variações patrimoniais qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Como exemplos têm-se a compra de veículo e a contratação de operações de crédito, que são variações patrimoniais qualitativas, pois o que acontece, no primeiro exemplo, é a troca (permuta) de uma obrigação de pagar por veículo e, no segundo exemplo, é a entrada de caixa, advinda do empréstimo, em contrapartida a um registro de uma obrigação de devolução do empréstimo.

7.2. Variações Patrimoniais Quantitativas

7.2.1. Conceito de Variações Patrimoniais Quantitativas

Variações patrimoniais quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

Segundo os princípios contábeis da competência e da oportunidade, e atendendo aos arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/1964 e ao inciso II do art. 50 da LRF, a variação patrimonial aumentativa (VPA) deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento, e, analogamente, a variação

patrimonial diminutiva (VPD) deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária.

7.2.2. Reconhecimento de Variações Patrimoniais Quantitativas

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

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

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

- a. quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- b. diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- c. pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

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

7.3. Resultado Patrimonial

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD de um dado período.

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

8. Mensuração de Ativos e Passivos

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade

De acordo com o princípio da oportunidade, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, reconhecidos,

portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

8.1. Procedimentos de Adoção Inicial

É importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos abaixo:

8.2. Definições

- Avaliação patrimonial

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

- Influência significativa

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

- Mensuração

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

- Reavaliação

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

- Redução ao valor recuperável (*impairment*)

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

- Valor de aquisição

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

- Valor justo (*fair value*)

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

- Valor bruto contábil

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

- Valor líquido contábil

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

- Valor realizável líquido

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

- Valor recuperável

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

8.3. Avaliação e Mensuração

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

8.3.1. Disponibilidade

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

8.3.2. Créditos e Obrigações

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

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

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

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

8.3.3. Estoques

Os estoques são ativos:

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

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

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

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

O custo de aquisição compreende:

- a. O preço de compra;
- b. Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- c. Frete (transporte);
- d. Seguro; e. Manuseio; e
- f. Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

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

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

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

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

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

- a. Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;

- b. Despesa de armazenamento, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
- c. Despesa administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e
- d. Despesa de comercialização.

8.3.4. Investimentos Permanentes

8.3.4.1. Método da Equivalência Patrimonial (MEP)

As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados em que a administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

- a. aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e
- b. subtração, do montante referido na alínea "a", dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

8.3.4.2. Método do Custo

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

- a. na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- b. como venda no curso ordinário das operações.

8.3.5. Imobilizado

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

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

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor

resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

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

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

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

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

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

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

8.3.6. Intangível

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

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

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

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

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

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

9. Ativo Imobilizado

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

Definições

- Ativo Imobilizado

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

- Bens Móveis

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

- Bens Imóveis

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

Os bens imóveis classificam-se em:

a. **Bens de uso especial:** compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

b. **Bens dominiais:** compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, bens imóveis a alienar dentre outros.

c. **Bens de uso comum do povo:** podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.

d. **Bens imóveis em andamento:** compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.

e. **Demais bens imóveis:** compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

- Valor Recuperável

É o valor de venda de um ativo menos o custo para a sua alienação (preço líquido de venda), ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, estimado com base nos fluxos de caixa ou potencial

de serviços futuros trazidos a valor presente por meio de taxa de desconto (valor em uso), o que o for maior.

- Valor Líquido Contábil

É o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

- Valor Líquido de Venda

É o valor a ser obtido pela venda de um ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

- Classe de Ativo Imobilizado

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

- Custo do Ativo

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

- Valor Justo

É o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado em uma transação em que não há favorecidos e em que as partes estejam informadas e dispostas a transacionar.

- Depreciação

É a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

- Valor Depreciável

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

- Amortização

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

- Redução ao Valor Recuperável (*impairment*)

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

- Ativos Geradores de Caixa

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

- Ativos Não Geradores de Caixa

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

- Perda por Redução ao Valor Recuperável de um Ativo Não Gerador de Caixa

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

- Valor Recuperável na Forma de Prestação de Serviços Públicos

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

- Valor Residual de um Ativo

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

- Vida Útil

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

9.1. Aplicação

Os procedimentos mencionados acima aplicam-se ao ativo imobilizado, com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. Contudo, aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos acima.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem potencial de serviços além de seu valor cultural como, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório.

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

9.2. Reconhecimento

9.2.1. Princípio Geral do Reconhecimento

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

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

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

Partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Também são reconhecidos como ativo imobilizado as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

9.2.2. Critério do Valor do Conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar

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

9.2.3. Ativos Imobilizados Obtidos a Título Gratuito

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

9.2.4. Bens de Uso Comum do Povo

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

9.2.4.1. Ativos de Infraestrutura

Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadas, dentre outros.

O reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.

Para os casos de reconhecimento inicial, para ajustes ou reclassificações, em atendimento às novas práticas contábeis, não havendo nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado pelo fato de sua natureza especializada, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado.

O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição de usado. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.

Em diversos casos, esse custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Dessa forma, para se determinar o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, recomenda-se que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente. Por exemplo, pode ser necessário que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. Deve-se analisar ainda se um componente

considerado significativo tem a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos de outros componentes significativos do mesmo item, pois nesse caso, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

9.2.5. Custos Subsequentes

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

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

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

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

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

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

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

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

9.2.6. Transferência de Ativos

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

9.3. Mensuração

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos abaixo, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira

vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

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

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

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

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

Pode-se citar alguns exemplos de custos diretamente atribuíveis:

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

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

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

9.3.1. Mensuração Inicial do Custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas: a do preço à vista ou a do seu valor justo na data do reconhecimento quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

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

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

Assim, o ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

Caso não existam transações de mercado comparáveis de um ativo, o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se:

- a. a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo; ou
- b. as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração.

9.3.2. Mensuração Após o Reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base no descrito, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados.

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

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período em que poucas transformações tenham ocorrido, pode ser estimado tendo como referência o valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante em que haja evidências de mercado disponíveis.

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

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

9.4. Depreciação e Amortização

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

Os institutos da depreciação e amortização têm como característica fundamental a redução do valor do bem. A depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor

é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado.

9.5. Baixa do Valor Contábil de um Item do Ativo Imobilizado

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

9.6. Divulgação

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

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

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

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

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a. Valores residuais;
- b. Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;

c. Vidas úteis; e

d. Métodos de depreciação.

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

a. A data efetiva da reavaliação;

b. O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores – a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);

c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;

d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

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

a. O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;

b. O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;

c. O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e

d. O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

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

10. Ativo Intangível

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

10.1. Definições

• Ativo Intangível

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

• Pesquisa

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

• Desenvolvimento

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

10.2. Aplicação

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

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

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

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

10.3. Procedimentos para Identificar um Ativo Intangível

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

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a. For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b. Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

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

O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para

que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

10.4. Reconhecimento

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

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

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

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros ou serviço potencial utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

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

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

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

10.4.1. Aquisição Separada

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

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

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

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

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

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

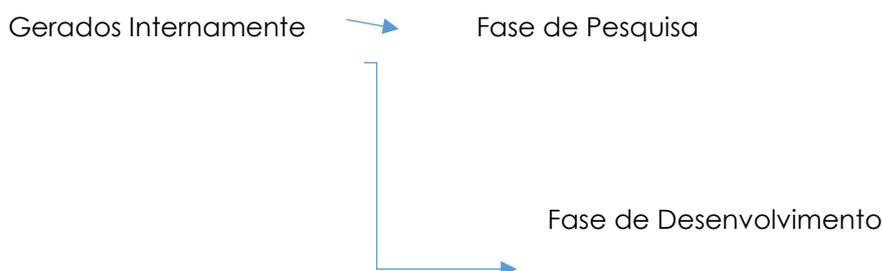
- a. gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- b. gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- c. gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos

10.4.2. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa

10.4.2.1. Fase de pesquisa

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

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços

potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

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

10.4.2.2. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

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

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

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

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

10.4.2.3. Custo de ativo intangível gerado internamente

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

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

- a. Gastos de pesquisa: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos;
- b. Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos;
- c. Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento: adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

10.4.3. Aquisição por meio de Transações sem Contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

10.5. Mensuração

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

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

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse item.

10.6. Baixa do Valor Contábil de um Item do Ativo Intangível

O ativo intangível deve ser baixado:

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

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

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

10.7. Divulgação

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

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

11. Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação e Amortização

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

Esse primeiro ajuste a valor justo não se trata de reavaliação nem redução a valor recuperável, e não deve ser registrado como tal. Consistem em ajuste de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens.

Deve-se ressaltar a importância da definição de uma data de corte, que visa separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base no MCASP, a entidade deve mensurar as classes que o compõem escolhendo ou o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada para toda uma classe de ativos imobilizados ou intangíveis.

11.1. Reavaliação

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

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

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

11.1.1. Reavaliação do Ativo Imobilizado

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

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

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

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas individuais:

- a. terrenos;
- b. edifícios operacionais;
- c. estradas;
- d. maquinário;
- e. redes de transmissão de energia elétrica;
- f. navios;
- g. aeronaves;
- h. equipamentos militares especiais;
- i. veículos a motor;
- j. móveis e utensílios;
- k. equipamentos de escritório;
- l. plataformas de petróleo.

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

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

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

- a. documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. a identificação contábil do bem;
- c. quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação ou amortização;
- e. data de avaliação;

f. a identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela FIPE no caso dos veículos. Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

11.1.2. Reavaliação do Ativo Intangível

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

O método de reavaliação não permite:

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

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

Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este somente pode ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irreversibilidade.

11.1.3. Registro Contábil da Reavaliação de Ativos

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

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

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

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

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

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

Os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado devem ser contrapostas umas com as outras, dentro da classe, porém não devem ser contrapostas com ativos de classes diferentes.

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

a. Pela baixa ou alienação do ativo.

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

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

11.2. Redução ao Valor Recuperável

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

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (impairment). Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

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

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

Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável do ativo que reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla, conforme mencionado. Por exemplo, uma entidade pode ter uma instalação de armazenamento para fins militares que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos.

Desta forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

11.2.1. Classificação

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

11.2.2. Identificação de Perda por Irrecuperabilidade

A entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados.

Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irreuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

11.2.2.1. Fontes Externas de Informação

a. Cessaçã total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem.

b. Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

c. Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.

i. Ambiente Tecnológico: A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. Exemplo: equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos.

ii. Ambiente legal ou de política de governo: O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

11.2.2.2. Fontes Internas de Informação

a. Evidência de danos físicos no ativo.

b. Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada; e

c. Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado.

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

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

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

11.2.3. Mensuração do Valor Recuperável do Ativo

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

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

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

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

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

11.2.4. Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade

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

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

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

- a. documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b. a identificação contábil do bem;
- c. critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d. vida útil remanescente do bem;
- e. data de avaliação; e
- f. a identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

11.2.5. Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade

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

11.2.5.1. Fontes Externas de Informação

- a. o ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b. a ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

11.2.5.2. Fontes Internas de Informação

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

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

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

A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável. Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

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

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irreversibilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado

(líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irre recuperabilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

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

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

11.2.6. Divulgação

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

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

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

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

11.3. Depreciação

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

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

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

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

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

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

A depreciação cessa quando do término do período de vida útil do ativo. Nesse momento, seu valor contábil será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante. A depreciação cessa quando o ativo é baixado. Entretanto, não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

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

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

- a. desgaste físico, pelo uso ou não;
- b. geração de benefícios futuros;
- c. limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d. obsolescência tecnológica.

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

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

A vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem devem estar documentados, indicando os parâmetros e índices que tenham sido utilizados, bem como as normas ou laudos técnicos.

A estimativa da vida útil do ativo deve ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou

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

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

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

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

11.3.1. Valor Depreciável e Período de Depreciação

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

11.3.2. Métodos de Depreciação

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

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

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

11.3.3. Aspectos Práticos da Depreciação

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

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

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

a. A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.

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

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

a. Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;

b. Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e

c. Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

11.4. Amortização

11.4.1. Determinação da Vida Útil

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

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

11.4.1.1. Fatores para Determinação da Vida Útil

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

a. a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;

b. os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;

c. obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

d. a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

e. o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;

- f. o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g. se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica. Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

11.4.2. Amortização de Ativo Intangível (com Vida Útil Definida)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso.

A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

11.4.3. Métodos de Amortização

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

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

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

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

11.4.4. Determinação do Valor Residual

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

- a. haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- b. exista mercado ativo para ele e:
 - i. o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
 - ii. seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

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

11.4.5. Revisão do Período e do Método

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

11.4.6. Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida

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

11.4.7. Revisão da Vida Útil

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

12. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) e a legislação aplicável.

O objetivo deste capítulo é conceituar provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e normatizar os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes.

Os procedimentos aqui descritos aplicam-se a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes de forma geral, incluindo a contabilização de contratos onerosos e provisões para reestruturação. Excluem-se do escopo deste capítulo os seguintes itens:

- a. Provisões e passivos contingentes oriundos de benefícios sociais para os quais a entidade não recebe compensação dos beneficiários em valor aproximadamente igual ao dos produtos e serviços fornecidos;
- b. Contratos a executar, quando não onerosos;
- c. Contratos de seguro sujeitos a normas contábeis específicas;
- d. Benefícios a empregados, exceto benefícios de rescisão contratual resultantes de um processo de reestruturação;
- e. Instrumentos financeiros, incluindo garantias;

f. Contratos de execução;

g. Arrendamento mercantil, com exceção de arrendamento mercantil que tenha se tornado oneroso.

Para fins do item “b”, considera-se contrato a executar aquele em que nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou as executaram apenas parcialmente. Um contrato será considerado oneroso quando os custos inevitáveis de atender suas obrigações excederem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se espera receber.

Além das exceções elencadas acima, sempre que houver norma para tratar de um tipo específico de provisão, ativo contingente ou passivo contingente, deverá prevalecer a norma específica.

12.1. Definições

- Provisão

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

- Passivo Contingente

Passivo contingente é:

a. Uma obrigação possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou

b. Uma obrigação presente resultante de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

i. É improvável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou

ii. Não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

- Ativo Contingente

Ativo contingente é um ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

12.1.1. Introdução

Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) elenca alguns tipos de provisões, por exemplo:

a. **Provisões para riscos trabalhistas** – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;

b. **Provisões para riscos fiscais** – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;

c. **Provisões para riscos cíveis** – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;

d. **Provisões para repartição de créditos tributários** – compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos créditos tributários reconhecidos no lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros entes da federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo; e

e. **Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP)** – compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos riscos de demanda, construção, disponibilidade ou outros riscos decorrentes de contratos de PPP.

12.1.1.1. Diferenciação entre Provisões e Outros Passivos

As provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção. As provisões não se confundem com os demais passivos, tais como:

a. Contas a pagar, decorrentes de bens ou serviços recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor;

b. Passivos derivados de apropriações por competência, decorrentes de bens ou serviços recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados, como, por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias e décimo terceiro salário;

Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo dos passivos derivados de apropriações por competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões. Essas obrigações são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade ocasionou mudanças significativas na definição de provisões. Com as mudanças adotadas, as provisões deixaram de se referir a ajustes dos valores contábeis de ativos e passaram a se referir apenas a passivos de prazo ou valor incertos.

Dessa forma, embora sejam comumente conhecidos como “provisões”, não são provisões nos termos deste item os ajustes de perdas estimadas com ativos, como, por exemplo, os ajustes para perdas com investimentos e para créditos de liquidação duvidosa, inclusive o ajuste para créditos de dívida ativa. No PCASP, tais ajustes são reconhecidos como contas redutoras do ativo.

12.1.2. Reconhecimento

As provisões devem ser reconhecidas no passivo, em contas patrimoniais específicas do PCASP.

12.1.2.1. Requisitos para Reconhecimento de Provisões

As provisões devem ser reconhecidas quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

a. Exista uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados;

b. Seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.

c. Seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;

Para que exista uma obrigação presente resultante de eventos passados é necessário que a entidade não possua alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esta situação existe quando a liquidação puder ser exigida por lei ou, no caso

de obrigação não formalizada, quando o evento cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

Além disso, são reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade. Assim, uma decisão da entidade não origina uma obrigação, exceto se a decisão tenha sido comunicada a terceiros e gere uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

Por exemplo, uma entidade do setor público deve reconhecer uma provisão para pagamento de multas ou custos de reparação provenientes de danos ambientais, conforme imposto pela legislação, na medida em que estiver obrigada a restaurar os danos já causados. Já a decisão da entidade de instalar filtros para evitar a emissão de gases poluentes não enseja o registro de uma provisão, pelo fato de as entidades poderem evitar o gasto futuro decorrente de suas ações futuras.

Uma saída de recursos é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando a probabilidade for pequena, deve-se evidenciar um passivo contingente. Apenas se a possibilidade for remota não será necessária a divulgação do evento.

Em relação ao item "c", cabe ressaltar que o uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que por natureza têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, uma entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para o reconhecimento da provisão. Nesses casos em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, o passivo, embora exista, não pode ser reconhecido, mas deverá ser divulgado como passivo contingente.

12.1.3. Mensuração

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa do gasto necessário para a extinção da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, na data das demonstrações contábeis, liquidar a obrigação ou para transferi-la a um terceiro.

As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo.

Quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado".

Mudanças nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente.

Quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente. O valor da obrigação a pagar poderá ser exatamente igual ao valor provisionado, situação na qual haverá o registro de um fato meramente permutativo. Entretanto, o valor da obrigação a pagar poderá ser inferior ou superior ao valor da provisão. Nesses casos, deverá ser registrada uma variação patrimonial diminutiva com a complementação ou uma variação patrimonial aumentativa com a reversão da provisão, respectivamente.

Ajuste a Valor Presente

Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação. Assim, o valor da provisão deverá ser descontado utilizando-se uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo.

Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

Evidenciação

Para cada tipo de provisão, a entidade deve evidenciar:

- a. O valor contábil no início e no final do período;
- b. Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c. Montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
- d. As quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- e. O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

Adicionalmente, recomenda-se que seja evidenciado (a):

- a. Uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- b. Uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros;
- c. O montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve divulgar a relação entre a provisão e os passivos contingentes.

12.2. Passivos Contingentes

12.2.1. Introdução

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota.

Os passivos contingentes devem ser periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou provável. Caso a saída se torne provável, uma provisão deverá ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade. Por exemplo, uma entidade do governo pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas não está claro se algum dano foi causado ao meio ambiente.

Quando, subsequentemente, tornar-se claro que o dano foi causado e que a reparação será exigida, a entidade deverá constituir uma provisão.

Para cada tipo/classe de passivo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável:

- a. A estimativa de seu efeito financeiro;
- b. A indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e
- c. A possibilidade de algum reembolso.

12.3. Ativos Contingentes

12.3.1. Introdução

Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que acarretam a possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Assim, há incerteza quanto ao ingresso de recursos. É o caso, por exemplo, de uma reivindicação por meio de processo judicial cujo resultado é incerto. Os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. No entanto, quando uma entrada de recursos for considerada provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas.

Os ativos contingentes deverão ser reavaliados continuamente para assegurar que os reflexos de sua evolução sejam adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis. Se ocorrer algum evento que torne praticamente certo que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá, e desde que o valor do ativo possa ser mensurado corretamente, o ativo e a variação patrimonial aumentativa relacionada deverão ser reconhecidas nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança na probabilidade.

Para cada classe de ativo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões.

13. Reflexo Patrimonial Das Despesas De Exercícios Anteriores (DEA)

13.1. Introdução

A Lei nº 4.320/1964 estabelece:

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

Assim, as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) abrangem três situações:

- a. Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;
- b. Restos a pagar com prescrição interrompida;
- c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente. Quanto à classificação orçamentária por natureza da despesa, a DEA corresponde a elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

13.2. Registros Patrimoniais Decorrentes das Despesas Orçamentárias de Exercícios Anteriores (DEA)

A Lei nº 4.320/1964 estabelece:

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

Assim, as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) abrangem três situações:

- a. Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;
- b. Restos a pagar com prescrição interrompida;
- c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente. Quanto à classificação orçamentária por natureza da despesa, a DEA corresponde a elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

Muitas dúvidas surgem no momento de relacionar a DEA com seus efeitos no patrimônio, principalmente quanto à decisão de se contabilizar uma variação patrimonial (VPA ou

VPD) ou direto no patrimônio líquido em uma conta de Superávit ou Déficit Acumulados ("Superávit ou Déficit de Exercícios Anteriores" ou "Ajustes de Exercícios Anteriores", conforme o caso).

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

14. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Conforme Lei 4.320/1964

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.

Conforme o art. 113 da Lei nº 4.320/1964, dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização dos anexos que contemplam a referida Lei. Com a extinção deste Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dada a afinidade técnica desse órgão com o assunto.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são:

- a. Balanço Orçamentário;
- b. Balanço Financeiro;
- c. Balanço Patrimonial;
- d. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e
- f. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Em função da atualização dos anexos da Lei nº 4.320/1964, somente os demonstrativos enumerados no parágrafo anterior serão exigidos para fins de apresentação das demonstrações contábeis nos termos do MCASP.

A Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP. Tais padrões devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O MCASP observa a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

14.1. Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. O Balanço Orçamentário é composto por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e
- c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

É importante destacar que em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência.

Esse desequilíbrio ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior. Esse desequilíbrio também ocorre pela reabertura de créditos adicionais porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de nova arrecadação. Tanto o superávit financeiro utilizado quanto a reabertura de créditos adicionais estão detalhados no campo Saldo de Exercícios Anteriores, do Balanço Orçamentário.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, em geral, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada. No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela lei orçamentária. Dessa forma, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado) somando-se os valores da linha Total e da linha Saldos de Exercícios Anteriores, constantes da coluna Previsão Atualizada, e confrontando-se esse montante com o total da coluna Dotação Atualizada.

Recomenda-se a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

14.1.1. Definições

14.1.1.1. Quadro Principal

Receitas Orçamentárias:

- Previsão Inicial

Demonstra os valores da previsão inicial das receitas conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA). Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, também integrarão os valores apresentados na coluna.

- Previsão Atualizada

Demonstra os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita decorrente de, por exemplo: a. abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou contratação de operações de crédito; b. criação de novas naturezas de receita não previstas na LOA; c. remanejamento entre naturezas de receita; ou d. atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA. Se não ocorrerem eventos que ocasionem a reestimativa da receita, a coluna Previsão Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Previsão Inicial.

- Receitas Realizadas

Correspondem às receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

- Receitas Correntes

Receitas Correntes são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, provocam efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido.

Receitas de Capital

Receitas de Capital são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido.

- Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores

São recursos de exercícios anteriores que serão utilizados para custear despesas do exercício corrente, permitindo o equilíbrio na aprovação da Lei Orçamentária.

A classificação orçamentária criada para essa finalidade é a "9990.00.00 – Recursos arrecadados em exercícios anteriores", que se encontra disponível na relação de naturezas de receitas, conforme estabelecido na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

Deste modo, os recursos arrecadados em exercícios anteriores poderão ser incluídos na previsão da receita para fins de equilíbrio orçamentário. Todavia, tais recursos não são passíveis de execução, por já terem sido arrecadados em exercícios anteriores.

Quando da elaboração do projeto de lei orçamentária, estes recursos arrecadados em exercícios anteriores ainda não podem ser classificados como superávit financeiro, já que este só pode ser obtido ao final do exercício. Entretanto, na execução do orçamento, estes recursos serão lançados como superávit financeiro no Balanço Orçamentário na coluna de receita realizada (c).

Como exemplo, pode-se citar a utilização de recursos arrecadados em exercícios anteriores para o pagamento de aposentadorias e pensões do RPPS.

No caso do RPPS, inicialmente há mais receitas do que pagamentos de benefícios (fase de capitalização). Para que haja equilíbrio orçamentário, a diferença de valores é lançada como reserva do RPPS do lado da despesa orçamentária.

Entretanto, a partir de determinado momento, é provável que haja mais despesas do que receitas, fazendo-se necessário utilizar os recursos que foram anteriormente capitalizados. Assim, a parcela de recursos de exercícios anteriores que será utilizada para complementar os pagamentos de aposentadorias e pensões deverá constar do lado da receita orçamentária a fim de permitir o equilíbrio do orçamento.

- Operações de Crédito / Refinanciamento

Demonstra o valor da receita decorrente da emissão de títulos públicos e da obtenção de empréstimos, inclusive as destinadas ao refinanciamento da dívida pública.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às despesas com amortização da dívida e refinanciamento.

- Déficit

Demonstra a diferença negativa entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso. O déficit é apresentado junto às receitas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

- Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados para Créditos Adicionais)

Demonstra o valor dos recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores que está sendo utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais. Demonstra, também, os valores referentes aos créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência e reabertos no exercício de referência.

Apresenta valores somente nas colunas Previsão Atualizada e Receita Realizada e deverá corresponder ao valor utilizado para a execução de despesas no exercício de referência.

Tais valores não são considerados na receita orçamentária do exercício de referência nem serão considerados no cálculo do déficit ou superávit orçamentário já que foram arrecadados em exercícios anteriores.

Despesas Orçamentárias

- Dotação Inicial

Demonstra os valores dos créditos iniciais conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA). Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

- Dotação Atualizada

Demonstra a dotação inicial somada aos créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício de referência e às atualizações monetárias efetuadas após a data da publicação da LOA, deduzidos das respectivas anulações e cancelamentos.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a atualização da despesa, a coluna Dotação Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Dotação Inicial.

- Despesas Empenhadas

Demonstra os valores das despesas empenhadas no exercício, inclusive das despesas em liquidação, liquidadas ou pagas. Considera-se despesa orçamentária executada a despesa empenhada.

- Despesas Liquidadas

Demonstra os valores das despesas liquidadas no exercício de referência, inclusive das despesas pagas. Não inclui os valores referentes à liquidação de restos a pagar não processados.

- Despesas Pagas

Demonstra os valores das despesas pagas no exercício de referência. Não inclui os valores referentes ao pagamento de restos a pagar, processados ou não processados.

- Despesas Correntes

Despesas Correntes são as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

- Despesas de Capital

Despesas de Capital são as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

- Reserva de Contingência

Reserva de Contingência é a destinação de parte das receitas orçamentárias para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive para a abertura de créditos adicionais.

- Reserva do RPPS

Reserva do RPPS é a destinação de parte das receitas orçamentárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para o pagamento de aposentadorias e pensões futuras.

Ressalta-se que a diferença entre a reserva do RPPS e a reserva de contingência está na subfunção, identificadas pelos códigos 997 e 999, respectivamente, conforme a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

- Amortização da Dívida/ Refinanciamento

Demonstra o valor da despesa orçamentária decorrente do pagamento ou da transferência de outros ativos para a quitação do valor principal da dívida, inclusive de seu refinanciamento.

Os valores referentes à amortização da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às receitas com operações de crédito e refinanciamento.

- Superávit

Demonstra a diferença positiva entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso. O superávit é apresentado junto às despesas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

14.1.1.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

- Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- inscritos em 31 de dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Liquidados

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e ainda não pagos.

- Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e pagos.

- Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar não processados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

14.1.1.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar não Processados Liquidados

- Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Inscritos em 31 de Dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar processados pagos e restos a pagar não processados liquidados.

- Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados por insuficiência de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

14.1.2. Elaboração

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as seguintes classes e grupos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

- a. Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e
- b. Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa).

14.1.2.1. Quadro Principal

O quadro principal apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas e despesas serão apresentadas conforme a classificação por natureza. No caso da despesa, a classificação funcional também será utilizada complementarmente à classificação por natureza.

As receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita tributária entre os entes da Federação, quando registradas como dedução.

14.1.2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases de execução. Os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior ao de referência deverão compor o Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados.

14.1.2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar não Processados Liquidados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução. Deverão ser informados, também, os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior. Os entes que não conseguirem fazer o controle dos restos a pagar não processados liquidados poderão ao final do exercício transferir seus saldos para restos a pagar processados.

Não se faz necessária a coluna Liquidados, uma vez que todos os restos a pagar evidenciados neste quadro já passaram pelo estágio da liquidação na execução orçamentária.

14.1.2.4. Notas Explicativas

O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos:

- a. o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante;
- b. o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);

- c. a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;
- d. as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;
- e. o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente;
- f. o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;

Além disso, os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício.

14.2. Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro (BF) evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. O Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

- a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- d. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte. O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício.

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

A discriminação por fonte / destinação de recurso permite evidenciar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e despesa orçamentárias.

14.2.1. Definições

- Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias

Compreendem as receitas e despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

- Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas

Compreendem as receitas e despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com sua origem.

A identificação das vinculações pode ser feita por meio do mecanismo fonte / destinação de recursos. As fontes / destinações de recursos indicam como são financiadas as despesas orçamentárias, atendendo sua destinação legal.

- Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas transferências financeiras concedidas.

- Recebimentos Extraorçamentários

Compreendem os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo: a. ingressos de recursos relativos a consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, dentre outros; e b. inscrição de restos a pagar.

- Pagamentos Extraorçamentários

Compreendem os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, por exemplo:

a. relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e

b. restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

- Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte

Compreendem os saldos dos recursos financeiros e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

14.2.2. Elaboração

O Balanço Financeiro será elaborado utilizando-se as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

a. Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e o saldo em espécie a transferir para o exercício seguinte;

b. Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas;

c. Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas;

- d. Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar; e
- e. Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e Pagamento de Restos a Pagar.

Os Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários) se equilibram por meio da inclusão do Saldo em Espécie do Exercício Anterior na coluna dos Ingressos e do Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte na coluna dos Dispêndios.

As receitas e despesas orçamentárias deverão ser segregadas quanto à destinação em ordinárias e vinculadas. Deverão ser detalhadas, no mínimo, as vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e seguridade social. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada para a Federação, cabe a cada ente adaptá-la à classificação por ele adotada, criando uma linha para cada fonte / destinação de recursos existente.

Recomenda-se que as vinculações agrupadas nas linhas Outras Destinações de Recursos não ultrapassem 10% do total da receita ou despesa orçamentária.

14.2.3. Notas Explicativas

Algumas operações podem interferir na elaboração do Balanço Financeiro, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos em espécie podem ser afetados. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo em espécie a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido.

Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas.

As receitas orçamentárias serão apresentadas líquidas de deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros anexos ao Balanço Financeiro ou em Notas Explicativas.

A coluna "Nota" do quadro do Balanço Financeiro poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

14.3. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

Os ativos e passivos são conceituados e segregados em circulante e não circulante, conforme critérios estabelecidos na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) do MCASP.

A Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou

não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

O Balanço Patrimonial é composto por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
- c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
- d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

O Balanço Patrimonial permite análises diversas acerca da situação patrimonial da entidade, como sua liquidez e seu endividamento, dentre outros.

14.3.1. Definições

14.3.1.1. Quadro Principal

- Ativo Circulante

Compreende os ativos que satisfazem um dos dois seguintes critérios:

- a. estarem disponíveis para realização imediata; ou
- b. terem expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis no curto prazo.

- Caixa e Equivalentes de Caixa

Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.

- Créditos a Curto Prazo

Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis no curso do exercício social subsequente.

- Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo

Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.

- Estoques

Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.

- Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente

Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão no curto prazo

- Ativo Não Circulante

Compreende os ativos têm expectativa de realização após doze meses da data das demonstrações contábeis.

Integram o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado, o intangível e eventual saldo amortizar do ativo diferido.

- Realizável a Longo Prazo

Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis no longo prazo

- Investimentos

Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.

- Imobilizado

Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

- Intangível

Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.

- Passivo Circulante

Compreende os passivos exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados no curto prazo; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositaria, independentemente do prazo de exigibilidade.

- Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo

Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo

Compreende as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos no curto prazo.

- Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, alugueis e todas as outras contas a pagar, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Obrigações Fiscais a Curto Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no curto prazo.

- Obrigações de Repartições a Outros Entes

Compreende os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos estados, Distrito Federal e municípios.

- Provisões a Curto Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no curto prazo.

- Demais Obrigações a Curto Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento no curto prazo, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Passivo Não Circulante

Compreende os passivos exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis. Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.

- Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo

Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo

Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos no longo prazo.

- Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Obrigações Fiscais a Longo Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no longo prazo.

- Provisões a Longo Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

- Demais Obrigações a Longo Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Resultado Diferido

Compreende o valor das variações patrimoniais aumentativas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros e que não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da entidade.

- Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Neste caso, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

- Patrimônio Social e Capital Social

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

- Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital

Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.

- Reservas de Capital

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

- Ajustes de Avaliação Patrimonial

Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela lei 6.404/76 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

- Reservas de Lucros Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.

- Demais Reservas Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.

- Resultados Acumulados Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

- Ações / Cotas em Tesouraria Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

14.3.1.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

- Ativo Financeiro

Compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

- Ativo Permanente

Compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

- Passivo Financeiro

Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária. Caso o Balanço Patrimonial seja elaborado no decorrer do exercício, serão incluídos no passivo financeiro os créditos empenhados a liquidar.

- Passivo Permanente

Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

14.3.1.3. Quadro das Contas de Compensação

- Contas de Compensação

Compreende as contas representativas dos atos potenciais ativos e passivos.

- Atos Potenciais

Compreende os atos que podem vir a afetar o patrimônio, imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas.

- Atos Potenciais Ativos

Compreende os atos que podem vir a afetar positivamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

- Atos Potenciais Passivos

Compreende os atos que podem vir a afetar negativamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

14.3.1.4. Quadro do Superávit/Déficit Financeiro

- Superávit Financeiro

Corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Para fins de abertura de crédito adicional, devem-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, em cumprimento ao § 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964.

- Déficit Financeiro

Corresponde à diferença negativa entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

- Fonte de Recursos

Mecanismo que permite a identificação da origem e destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa.

14.3.2. Elaboração

14.3.2.1. Quadro Principal

O Quadro Principal do Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível ou 4º nível).

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade. As contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

Os saldos das contas dos ativos e passivos são apresentados no quadro principal por seus valores líquidos das respectivas deduções, como, por exemplo, as contas de ativo imobilizado líquidas das depreciações.

Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas no ente. Nos casos em que o próprio ente abrir essas contas no 5º nível (conforme possibilidade prevista no PCASP), ou seja, em contas Intra-OFSS que não estão na estrutura padrão do PCASP Federação, o ente deverá proceder à exclusão dessas contas para obtenção do demonstrativo consolidado.

14.3.2.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

Este quadro apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem passivos financeiros, mas que não apresentam passivos patrimoniais associados, como as contas da classe 6 "Crédito Empenhado a Liquidar" e "Restos a Pagar Não Processados a Liquidar".

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais.

14.3.2.3. Quadro das Contas de Compensação

Este quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados.

Será elaborado utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP.

O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).

14.3.2.4. Quadro do Superávit/Déficit Financeiro

Este quadro apresenta o superávit / déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte / destinação de recursos. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.

Poderão ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit / déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro conforme o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes.

14.3.2.5. Notas Explicativas

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos. Recomenda-se o detalhamento das seguintes contas:

- a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- b. Imobilizado;

- c. Intangível;
- d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- f. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

A coluna "Nota" do quadro principal do Balanço Patrimonial poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

14.4. Demonstração das Variações Patrimoniais

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

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A DVP permite a análise das alterações dos elementos patrimoniais e do desempenho da administração pública.

14.4.1. Definições

Variações Patrimoniais Aumentativas

- Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria

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

- Contribuições

Compreende as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de iluminação pública.

- Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos

Compreende as variações patrimoniais auferidas com a venda de bens, serviços e direitos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, incluindo-se a venda bruta e deduzindo-se as devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.

- Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras

Representa o somatório das variações patrimoniais aumentativas com operações financeiras. Compreende: descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.

- Transferências e Delegações Recebidas C

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.

- Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos.

- Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

Compreende o somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, tais como: resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos, etc. Variações Patrimoniais Diminutivas

- Pessoal e Encargos

Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, bem como as variações patrimoniais diminutivas com contratos de terceirização de mão de obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos. Compreende ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

- Benefícios Previdenciários e Assistenciais

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários de caráter contributivo, do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) e do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

Compreendem, também, as ações de assistência social, que são políticas de seguridade social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender às contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

- Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo

Representa o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão registradas em grupo específico (Despesas de Pessoal e Encargos). Compreende: diárias, material de consumo, depreciação, amortização etc.

- Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras

Compreende as variações patrimoniais diminutivas com operações financeiras, tais como: juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.

- Transferências e Delegações Concedidas

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições

multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.

- Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos

Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias.

- tributárias

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.

- Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados

Compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

O Custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados devem ser computados no exercício corresponde às respectivas receitas de vendas. A apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

- Outras Variações Patrimoniais Diminutivas

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.

14.4.2. Elaboração

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP, a fim de demonstrar as variações quantitativas ocorridas no patrimônio da entidade ou do ente.

14.4.3. Notas Explicativas

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem as VPA e as VPD forem relevantes.

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

- a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado;
- b. Baixas de investimento;
- c. Constituição ou reversão de provisões.

O Quadro de Variações Patrimoniais Qualitativas é considerado facultativo para fins de consolidação. Sua apresentação poderá ser feita por meio de nota explicativa quando as alterações foram relevantes.

As notas explicativas darão destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes de alienação de ativos, em atendimento ao disposto no art. 50, VI da Lei Complementar 101/2000 (LRF).

A coluna "Nota" do quadro da Demonstração das Variações Patrimoniais poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

14.5. Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) identificará:

- a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

Esta Demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.

Pode ser analisada, também, mediante comparação dos fluxos de caixa, gerados ou consumidos, com o resultado do período e com o total do passivo, permitindo identificar, por exemplo: a parcela dos recursos utilizada para pagamento da dívida e para investimentos, e a parcela da geração líquida de caixa atribuída às atividades operacionais.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é composta por:

- a. Quadro Principal
- b. Quadro de Receitas Derivadas e Originárias
- c. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas
- d. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função
- e. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

14.5.1. Definições

14.5.1.1. Quadro Principal

Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais

- Ingressos das Operações

Compreendem as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências recebidas.

- Desembolsos das Operações

Compreendem as despesas relativas às atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal, os juros e encargos sobre a dívida e as transferências concedidas.

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

- Ingressos de Investimento Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.
- Desembolsos de Investimento Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento

- Ingressos de Financiamento

Compreendem as obtenções de empréstimos, financiamentos e demais operações de crédito, inclusive o refinanciamento da dívida. Compreendem também a integralização do capital social de empresas dependentes.

- Desembolsos de Financiamento

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida.

Caixa e Equivalentes de Caixa

Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

14.5.1.2. Quadro das Receitas Derivadas e Originárias

- Receitas Derivadas

Compreendem as receitas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

- Receitas Originárias

Compreendem as receitas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

14.5.1.3. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas

- Transferências Intergovernamentais Compreendem as transferências de recursos entre entes da Federação distintos.
- Transferências Intragovernamentais Compreendem as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da Federação.

14.5.2. Elaboração

A DFC deve ser elaborada pelo método direto e deve evidenciar as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos, de acordo com as atividades da entidade:

- a. operacionais;
- b. de investimento; e
- c. de financiamento.

A soma dos três fluxos deverá corresponder à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício de referência.

14.5.3. Notas Explicativas

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

O ente deverá divulgar os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato. As circunstâncias da indisponibilidade desses recursos envolvem, por exemplo, restrições legais ou controle cambial.

As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações.

Algumas operações podem interferir na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos de caixa e equivalente de caixa podem ser afetados. Basicamente a diferença será sob o aspecto temporal. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo da conta caixa e equivalentes de caixa a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido.

Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções deverão ser evidenciados em notas explicativas.

A coluna “Nota” do quadro da Demonstração dos Fluxos de Caixa poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

14.6. Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução do patrimônio líquido da entidade. Dentre os itens demonstrados, podemos citar:

- a. os ajustes de exercícios anteriores;
- b. as transações de capital com os sócios, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- c. o superávit ou déficit patrimonial;
- d. a destinação do resultado, por exemplo: transferências para reservas e a distribuição de dividendos; e
- e. outras mutações do patrimônio líquido.

A DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

14.6.1. Definições

- Patrimônio Social / Capital Social

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

- Adiantamento para Futuro Aumento de Capital

Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.

- Reservas de Capital

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

- Ajustes de Avaliação Patrimonial

Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela Lei nº 6.404/1976 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

- Reservas de Lucros

Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.

- Demais Reservas

Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.

- Resultados Acumulados

Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

A conta Ajustes de Exercícios Anteriores, que registra os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, integra a conta Resultados Acumulados.

- Ações / Cotas em Tesouraria

Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

14.6.2. Elaboração

A DMPL será elaborada utilizando-se o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP.

O preenchimento da cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas (C) com os critérios informados nas linhas (L). Os dados dos pares de lançamentos desses critérios poderão ser extraídos através de contas de controle, atributos de contas, informações complementares ou outra forma definida pelo ente.

Nas colunas, são apresentadas as contas contábeis das quais os dados devem ser extraídos, enquanto as linhas delimitam o par de lançamento de tais contas. Por exemplo, supondo um aumento de capital em dinheiro, o preenchimento da coluna "Patrimônio Social / Capital Social" e da linha "Aumento de Capital" deverá extrair os dados do respectivo par de lançamentos com as contas "1.1.1.0.0.00.00 – Caixa e Equivalentes de Caixa" e "2.3.1.0.0.00.00 – Patrimônio Social e Capital Social".

14.7. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público –DCASP

14.7.1. Definição

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

14.7.2. Estrutura

As notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa.

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

a. Informações gerais:

- i. Natureza jurídica da entidade.
- ii. Domicílio da entidade.
- iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
- iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:

- i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
- ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
- iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.

c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.

d. Outras informações relevantes, por exemplo:

- i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
- iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
- iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

14.7.3. Divulgação de Políticas Contábeis

Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Ao decidir se determinada política contábil específica será ou não evidenciada, a administração deve considerar se sua evidenciação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, condições e outros eventos, estão refletidos no resultado e na posição patrimonial relatados.

14.7.3.1. Bases de Mensuração

Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

Um caso especial são os ativos obtidos a título gratuito que devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou o valor patrimonial definido nos termos da doação. A eventual impossibilidade de sua valoração também deve ser evidenciada em notas explicativas.

14.7.3.2. Alteração de Políticas Contábeis

A entidade deve alterar uma política contábil e divulgá-la em nota explicativa apenas se a mudança:

- a. for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou
- b. resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

14.7.3.3. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis

Os julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis que afetem significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser divulgados em notas explicativas, por exemplo:

- a. classificação de ativos;
- b. constituição de provisões;
- c. reconhecimento de variações patrimoniais; e
- d. transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades.

14.7.4. Divulgação de Estimativa

As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações.

O uso de estimativas adequadas é parte da ciência contábil e não reduz a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil e deve ser evidenciada nas notas explicativas.

Se o montante não for evidenciado porque sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato.

15. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Privado – Conforme Lei 6.404/1976

15.1. Demonstrações Financeiras

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;
- IV – Demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – Se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

15.1.1. Procedimentos Gerais

- As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
- 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".
- As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.
- As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

- As notas explicativas devem:

I – Apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – Divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III – Fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

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 da Lei 6040/76);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3 da Lei 6.404/76);

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, § 1 da Lei 60404/76); e
- 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.

15.1.2. Escrituração Contábil

- A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da Lei 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
- As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.
- A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.
- As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.
- As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.
- As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

15.1.3. Balanço Patrimonial

15.1.3.1. Grupo de Contas

No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

- No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – Ativo circulante; e

II – Ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

- No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – Passivo circulante;

II – Passivo não circulante; e

III – Patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

- Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

15.1.3.2. Ativo

As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - No ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - No ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - Em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – No ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

VI – No intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

15.1.3.2.1. Critérios de Avaliação do Ativo

No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

II - Os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

III - Os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

IV - Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

V – Os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VI – Os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

• Para efeitos do disposto neste item, considera-se valor justo:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

• A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

• A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

I – Registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

III – Revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

• Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

15.1.3.3. Passivo Exigível

As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior.

15.1.3.3.1. Critérios de Avaliação do Passivo

No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - As obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - As obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

15.1.3.4. Patrimônio Líquido

A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

- Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

- Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.
- Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei 6.404/76.
- Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.
- As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

15.1.4. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - O saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - As reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - As transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

- Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.
- A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

15.1.5. Demonstração do Resultado do Exercício

A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - A receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - As despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - O lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - O resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - O lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

- Na determinação do resultado do exercício serão computados:
 - a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
 - b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

15.1.6. Demonstração dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado

As demonstrações referidas nos números IV e V do item 13.1 indicarão, no mínimo:

I - Demonstração dos fluxos de caixa - as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

a) das operações;

b) dos financiamentos; e

c) dos investimentos;

II - Demonstração do valor adicionado - o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

16. Custos Operacionais do Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias Hidrográficas do Nordeste Setentrional -PISF

O Decreto 5.995/06 dispõe que os custos de operação do PISF ficam divididos em custos fixos e custos variáveis, incluindo percentual de administração da Operadora Federal.

Os custos operacionais fixos inerentes ao PISF são, dentre outros, aqueles que ocorrem mesmo sem bombeamento de água e neles são incluídos:

I - a demanda de energia elétrica;

II – os custos administrativos (de gestão e controle), inclusive percentual de administração da Operadora Federal;

III - a cobrança de taxas eventuais decorrentes de compensações na bacia do São Francisco;

IV - a manutenção das estruturas e equipamentos que compõem o PISF;

V - os custos anuais de seguros, impostos e taxas de caráter fixo; e

VI - os custos dos programas ambientais exigidos durante a operação do PISF.

Os custos operacionais variáveis inerentes ao PISF são aqueles que ocorrem quando há bombeamento de água e neles estão incluídos:

I - o consumo de energia elétrica, inclusive percentual de administração da Operadora Federal nos limites postos no Plano de Gestão Anual;

II - os encargos tributários respectivos; e

III - os demais gastos exigidos para o funcionamento adequado da prestação do serviço.

Para fins tarifários, objetivando calcular a Receita Requerida do PISF, será utilizada a seguinte fórmula: **RR = CF + CV + CA + DA + TA + DEP**, onde:

RR: Receita Requerida. Receita anual resultante do equilíbrio do fluxo de caixa livre mínimo necessário para cobrir os custos de operação e manutenção eficientes do projeto, e não inclui amortização dos investimentos.

CF: Custos fixos. Aqueles que ocorrem mesmo quando não há bombeamento pelo PISF, sendo composto por:

- Custos de manutenção: valor referente à manutenção das estruturas e equipamentos que compõe o PISF;
- Custos de Operação: valor referente à operação do projeto;
- Demanda de Energia Elétrica: custo da demanda de energia elétrica contratada;
- Seguros: seguros contratados pela Operadora Federal para garantir a continuidade da prestação do serviço;
- Cobrança pelo Uso da Água: Valor da Cobrança pelo Uso da Água previsto na lei 9.433/1997, arrecadado pela ANA e apropriado ao Comitê da Bacia Hidrográfica do Rio São Francisco;
- Fundo de Reposição de Ativos: fundo constituído para reposição dos bens do projeto que se depreciam ao longo do tempo de forma a permitir a continuidade da operação. O fundo público deverá ser constituído nas instituições financeiras Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal, conforme Resoluções do Banco do Central nºs 2.423, de 23/09/1997, 3.284, de 25/05/2005 e 4.034, de 30/11/2011.

As despesas emergenciais serão constituídas em forma de fundos públicos constituído nas instituições financeiras Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal, conforme Resoluções do Banco do Central n^{os} 2.423, de 23/09/1997, 3.284, de 25/05/2005 e 4.034, de 30/11/2011.

- Outros custos fixos: Demais custos fixos não elencados, mas que a Operadora Federal demonstra sua incidência sobre a prestação do serviço.

CV: Custos variáveis. Aqueles que ocorrem quando há bombeamento pelo PISF, sendo composto por:

- Consumo de Energia Elétrica: custos relativos ao consumo de energia elétrica, associados à operação pela Companhia;
- ICMS Energia Elétrica;
- Outros custos variáveis: Demais custos variáveis não elencados, mas que a Operadora Federal demonstra sua incidência sobre a prestação do serviço.

CA: Custos Ambientais. Custo de implementação de programas ambientais definidos nas condicionantes das licenças emitidas pelo Ibama e que tem prazo de execução ao longo da operação do projeto.

DA: Despesas Administrativas. As despesas administrativas incorridas pela Operadora Federal com pessoal, material, aquisições de serviços e produtos vinculados às atividades administrativas deverão ser alocadas através de método de rateio.

TA: Taxa de Administração. Remuneração a ser paga à Operadora Federal pelo serviço de adução de água bruta, conforme definido no Decreto 5995/2006. Cujá finalidade é que seja utilizada para a melhoria de sua capacidade operacional, de gestão e controle do PISF. Isso significa a utilização em cursos de capacitação para sua equipe, a contratação de estudos e projetos para melhoria e aperfeiçoamento de seus processos gerenciais e a aquisição de softwares e equipamentos para um melhor controle operacional do projeto.

IM: Impostos. Os impostos e contribuições incidentes sobre a Operadora Federal na prestação de serviço de adução de água bruta pelo PISF.

DEP: Depreciação. Valor referente a depreciação dos investimentos realizados pela Operadora Federal.

Após o cálculo da receita requerida, será incluída um Fundo Garantidor que será homologada ou não pela ANA em função do sistema de garantias de ressarcimento à Operadora Federal em caso de inadimplência que for apresentado no Plano de Gestão Anual – PGA. O fundo público deverá ser constituído nas instituições financeiras Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal, conforme Resoluções do Banco Central n^{os} 2.423, de 23/09/1997, 3.284, de 25/05/2005 e 4.034, de 30/11/2011.

16.1. Sistema de Custos do Governo Federal - SIC

Para mensurar, controlar e avaliar os custos do PISF, a fim de produzir informações úteis ao processo de tomada de decisão, a Codevasf deverá implantar um sistema de

custeio que forneça informações fidedignas, relevantes e permita comparabilidade ao longo do tempo, gerando informações em diferentes níveis de detalhamento mediante a geração de relatórios sob várias perspectivas. As informações devem proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos, além apoiar a avaliação de resultados e desempenhos.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 101 de 2000 estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Em razão disso, o Acórdão TCU nº 1.078 de 2004 determinou que fossem adotadas “providências para que a Administração Pública Federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.

Diante do exposto, em 2009 – 2010, a Secretaria do Tesouro Nacional desenvolveu Sistema de Custos do Governo Federal – SIC - que é um sistema de informação capaz de mensurar, controlar e avaliar os custos da entidade, a fim de produzir informações úteis ao processo de tomada de decisão, sendo homologado em 2010 por diversos órgãos do Governo. Em 2011 o sistema foi implementado com definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pelas portarias nº 157 e 716 de 2011 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Portanto, para apuração dos custos reais relacionados ao PISF, a Codevasf deverá utilizar o SIC, definindo os centros de custos e subcentros de custos, rateando, quando necessário, as Variações Patrimoniais Diminutivas - VPD, geradas no ambiente SIAFI WEB para alocação nos centros de custos.

O mapeamento das informações de custos abrangerá:

- o objeto de custos (que será o PISF);
- os centros de custos: custo variável – energia elétrica; custo fixo – energia elétrica, operação & manutenção, fundo de reposição de ativos e cobrança pelo uso de recursos hídricos; custos ambientais; despesas administrativas; taxa de administração fixa e taxa de administração variável; e depreciação.
- os subcentros de custos, subdivididos por eixos e ramais, com um código para cada eixo.

16.2. Reconhecimento dos Custos Subsequentes do Imobilizado

16.2.1. Custos Subsequentes do Imobilizado Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP

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

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

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

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

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

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

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

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

16.2.1.1 Transferência de Ativos

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

16.2.2. Custos Subsequentes do Imobilizado Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC - 27

Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, que dispõe: “O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. ”, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os

custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67 a 72, deste CPC, que dispõem sobre baixa do ativo imobilizado).

Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

17. Bibliografia e Demais Materiais Pesquisados

Os principais materiais técnicos e legais utilizados como fonte de pesquisa e padronização obrigatória no processo de elaboração deste Manual de Contabilidade foram os seguintes:

Legislações

- 1 - **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações;
- 2 - **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal;
- 3 - **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001 – Organiza e Disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- 4 - **Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009** - alterou a Lei 9.984/00, a **ANA** recebeu a atribuição de *“regular e fiscalizar, quando envolverem corpos d’água de domínio da União, a prestação dos serviços públicos de irrigação, se em regime de concessão, e adução de água bruta;*
- 5 - **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016** - Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- 6- **Lei Complementar nº 101 de 2000** - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências;
- 7 - **Decreto nº 5.995, de 19 de dezembro de 2006, alterado pelo Decreto nº 8.207 de 2014** – Institui o Sistema de Gestão do Projeto de Integração do Rio São Francisco com Bacias Hidrográficas do Nordeste Setentrional ;
- 8 - **Portaria Conjunta STN/SOF nº 02**, de 22 de dezembro de 2016 – Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP);
- 9 - **Portaria STN nº 840**, de 21 de dezembro de 2016 – Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP);
- 10 – **Resoluções 2.423, de 23/09/1997; 3.284, de 25/05/2005 e 4.034, de 30/11/2011** – do Banco Central do Brasil - Consolida as normas que dispõem sobre a forma de aplicação das disponibilidades oriundas de receitas próprias das empresas públicas e das sociedades de economia mista integrantes da Administração Federal Indireta.

Acórdãos

1 - **Acórdão TCU 0023/2008** – Plenário – Conciliação dos Demonstrativos das Empresas Estatais com os do SIAFI.

Manuais

1 - **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP – 7º edição)** – Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios – Válido a Partir do Exercício de 2017;

2 - **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP - 2018)** - Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequado aos dispositivos legais vigentes, às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

3 - **Produto 8 da FGV – Contrato 51/2011 pela ANA** – Dispõe Sobre os Procedimentos de Fiscalização dos Serviços de Regulação da Prestação de Serviços de Irrigação e Adução de Água Bruta e Manual de Contabilidade da ANA Aplicados a Concessão PPP.

4- **021003 – Manual de Análise dos Demonstrativos e Auditores Contábeis – Tesouro Nacional** - O presente manual tem o objetivo de consolidar os principais procedimentos a serem adotados na análise da consistência das informações contábeis.

5 - **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)** – STN - O SIC abrange todos os órgãos e entidades da administração pública que compõem o OGU – Orçamento Geral da União, evidenciando custos sob a óticas institucional, funcional e programática.

5 - CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

1 - **CPC 27** - Estabelece tratamento contábil para ativos imobilizados.

6 – **Decreto nº 5.995, de 19 de dezembro de 2006** – Institui o Sistema de Gestão do Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias Hidrográficas do Nordeste Setentrional, e dá outras providências.

7 – **Lei 12.058, de 13 de outubro de 2009** – altera o art. 4º da Lei nº 9.984, de 17 de julho de 2000.