

NOTA TÉCNICA Nº 28/2018

Brasília, 21 de dezembro de 2018.

ÁREA: Contabilidade Pública Municipal

TÍTULO: Procedimentos contábeis para o encerramento do exercício de 2018

REFERÊNCIAS: Lei 4.320/1964
Lei nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (McasP)

Considerando que com a chegada do final do ano de 2018, os gestores públicos municipais devem estar atentos para a adoção de procedimentos contábeis que permitam atender aos prazos de encerramento de exercício determinados pelos órgãos de fiscalização;

Considerando que cada Município deve estabelecer um cronograma de acordo com as suas peculiaridades, atendendo as datas limites para a execução orçamentária e financeira dispostas em sua legislação local;

Recomendamos:

1. ENCERRAMENTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

A elaboração e execução do orçamento municipal compreendem as fases de compilação, organização, consolidação, destinação e aplicação dos créditos orçamentários iniciais e adicionais estabelecidos pela programação orçamentária para determinado período. No final do ano, os gestores devem estar atentos aos limites de autorização fixados, e verificar se eventuais suplementações automáticas atendem aos limites autorizados na Lei Orçamentária Anual.

A execução financeira ou programação financeira compreende um conjunto de atividades que tem como objetivo ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos financeiros, de modo a assegurar a execução dos programas anuais de trabalho, com base nas diretrizes e regras estabelecidas pela legislação vigente. Recomenda-se que as seguintes ações e prazos constem no regulamento do encerramento de exercício (**as datas a seguir são apenas sugestivas**):

Prestação de contas dos adiantamentos concedidos a título de suprimentos de fundos. É importante limitar o prazo para prestação de contas, pois é com base nela que é feita a classificação e anulação adequada da despesa.	Dia 15/dez.
Vedação para emissão de nota de empenho , exceto aquelas relacionadas às despesas obrigatórias, a exemplo das transferências constitucionais, quando feitas por despesa.	Dia 21/dez.

<p>Fechamento das unidades responsáveis pela gestão orçamentária e financeira. Tal processo pode ser estruturado por etapas, ou seja, primeiramente as unidades vinculadas a um órgão setorial, posteriormente o fechamento do órgão setorial e, por fim, o encerramento da gestão com todas as unidades, inclusive o órgão central.</p>	Dia 31/dez.
<p>Inscrição em Restos a Pagar. Este processo pode ser realizado excepcionalmente após o dia 31/dez, dentro do prazo de ajustes contábeis, com data retroativa, de forma a possibilitar uma análise adequada dos restos a pagar a serem inscritos, sendo possível após o dia 31/dez realizar apenas anulação de empenho. Para adotar tal modelo, é importante observar as normas específicas de cada ente.</p>	Dia 05/jan.
<p>Transposição de saldos para o próximo exercício. Tal rotina visa preparar o sistema para a execução orçamentária, financeira e patrimonial no exercício seguinte. Entretanto, alguns ajustes contábeis são realizados após esta data, com data retroativa, ocorrendo a atualização automática dos saldos transportados. Tal processo deve ser adequado à realidade do Ente, considerando o sistema informatizado utilizado.</p>	Dia 31/dez.
<p>Ajustes contábeis, a exemplo de valor de dívida registrada, valores de ativo, depreciação e demais fatos relevantes. Ressalva-se que como ajustes não estão compreendidos fatos de execução orçamentária.</p>	De 01jan. a 7 jan.
<p>Apuração do resultado de exercício.</p>	08/jan.
<p>Apropriação das reservas que compõem o Patrimônio Líquido.</p>	09/jan.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

2. LANÇAMENTOS TÍPICOS DE ENCERRAMENTO DE EXERCÍCIO

2.1 Restos a pagar

No encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada mas ainda não paga poderá ser inscrita em restos a pagar. Para dar maior transparência, os restos a pagar devem ser inscritos de três maneiras:

- Inscrição de restos a pagar não processados a liquidar:* neste caso, o empenho foi registrado, mas não ocorreu o fato gerador (entrega do bem ou serviço);
- Inscrição de restos a pagar não processados em liquidação:* o fato gerador ocorreu sem que se tenha procedido ao estágio da liquidação;
- Inscrição de restos a pagar processados:* o fato gerador ocorreu e foi procedido o estágio da liquidação.

Registre-se que não podem ser inscritos em restos a pagar não processados os empenhos referentes a despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, pois essas despesas serão consideradas liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão. No caso de restos a pagar não processados, a despesa deve ser cancelada, salvo quando:

- a. Vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- b. Vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- c. Se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- d. Corresponder a compromissos assumidos no exterior.

Os restos a pagar são registrados em contas de natureza de informação orçamentária (NIO), conforme lançamentos a seguir.

2.1.1 Inscrição de restos a pagar não processados a liquidar

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

(NIO)	D – 6.2.x.x Crédito Empenhado a Liquidar C – 6.2.x.x Empenhos a Liquidar inscritos em restos a pagar não processados
-------	---

(NIO)	D – 5.3.x.x RP Não Processados – Inscrição no Exercício C – 6.3.x.x RP Não Processados a Liquidar – Inscrição no Exercício
-------	---

2.1.2 Inscrição de restos a pagar não processados em liquidação

Ocorrido o fato gerador da obrigação antes do término do exercício em curso, sem que se tenha procedido o estágio da liquidação, deve-se reconhecer o impacto patrimonial da despesa. Nesse sentido, as despesas deverão ser registradas ao fim do exercício como RP não processados “em liquidação”, da seguinte forma:

(NIO)	D – 6.2.x.x Crédito Empenhado em Liquidação C – 6.2.x.x Empenhos em liquidação inscritos em restos a pagar não processados
-------	---

(NIO)	D – 5.3.x.x RP Não Processados – Inscrição no Exercício C – 6.3.x.x RP Não Processados em Liquidação – Inscrição no Exercício
-------	--

2.1.3 Inscrição de restos a pagar processados

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

(NIO)	D – 6.2.x.x Crédito Empenhado Liquidado a Pagar C – 6.2.x.x Empenhos liquidados inscritos em restos a pagar processados
-------	--

(NIO)	D – 5.3.x.x RP Processados – Inscrição no Exercício C – 6.3.x.x RP Processados – Inscrição no Exercício
-------	--

Ressalta-se que da perspectiva patrimonial deverá ser registrado em conta de natureza patrimonial (NIP) um passivo financeiro que comprometerá o ativo financeiro, diminuindo o valor do superávit financeiro, caso se verifique a realização do fato gerador patrimonial:

(NIP)	D - 1.x.x.x Ativo C - 2.1.x.x Passivo Circulante
-------	---

Ou

(NIP)	D - 3.x.x.x Variação Patrimonial Diminutiva C - 2.1.x.x Passivo Circulante
-------	---

Registre-se que a despesa (VPD) deve ser registrada por competência, independentemente se tiver ou não saldo orçamentário. Alguns tribunais recomendam o registro em conta específica no caso de **despesa sem respaldo orçamentário**, conforme exemplo a seguir:

D/C	CONTA	NOME	C/C	F/P
D	1.X.X.X.XX.XX	Ativo (quando houver aquisição de bens)	-	P
D	3.X.X.X.XX.XX	Variação Patrimonial Diminutiva	-	-
C	2.1.8.9.1.96.00	Obrigações Decorrentes de Execução de Despesa sem Respaldo Orçamentário	19	P

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

2.2 Transferências Constitucionais, Legais e Voluntárias

Considerando que somente no momento da arrecadação por parte do ente transferidor o ente recebedor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo correspondente (créditos a receber), o gestor municipal pode reconhecer o "Direito a Receber" relativos a transferências constitucionais e legais que não tenham sido repassados em época própria. Isso também vale para as transferências voluntárias.

Registra-se que o valor registrado como "Créditos a Receber" não tem caráter financeiro, portanto, não deve ser considerado na apuração do superávit financeiro da entidade em 2018 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964). Por essa razão, o valor deverá ser registrado com o atributo (P) de permanente, indicando que se trata de um Ativo sem execução orçamentária:

(NIP)	D - 1.1.x.x Créditos a Receber (P) C - 4.1.x.x Variação Ativa - Transferências Constitucionais e Legais Ou C - 4.1.x.x Variação Ativa - Transferências Voluntárias
-------	---

Quando do efetivo recebimento da transferência em 2019, o ente deve registrar o ingresso em caixa e a baixa do direito a receber. Nesse momento são contabilizados os registros referentes à execução orçamentária da receita em contas de natureza orçamentária (NIO) e o controle de disponibilidade em contas de natureza de controle (NIC), conforme item 3.3 - Registro da Receita Orçamentária da Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários do Masp, com a consequente alteração do atributo superávit financeiro do crédito a receber, da seguinte forma:

(NIP)	D – 1.1.x.x Créditos a Receber (F) C – 1.1.x.x Créditos a Receber (P)
-------	--

(NIP)	D – 1.1.x.x Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) C – 1.1.x.x Créditos a Receber (F)
-------	---

(NIO)	D – 6.2.x.x Receita Realizada C – 6.2.x.x Receita a Realizar
-------	---

(NIC)	D – 7.1.x.x Controle de Disponibilidade de Recursos C – 8.1.x.x Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR
-------	---

Caso em 2019 se verifique que o registro tenha sido feito com base em estimativa diferente (a maior ou a menor) do valor efetivamente recebido, com relação às transferências constitucionais e legais, o Município deverá proceder o referido ajuste.

(NIP)	D – 1.1.x.x Ativo – Caixa e Equivalente de Caixa (F) D – 2.3.x.x Patrimônio Líquido – Ajuste de Exercícios Anteriores – Transferências C – 1.1.x.x Ativo – Créditos a Receber (P)
-------	---

Ou

(NIP)	D – 1.1.x.x Ativo – Caixa e Equivalente de Caixa (F) C – 1.1.x.x Ativo – Créditos a Receber (P) C – 2.3.x.x Patrimônio Líquido – Ajuste de Exercícios Anteriores – Transferências
-------	---

(NIO)	D – 6.2.x.x Receita Realizada C – 6.2.x.x Receita a Realizar
-------	---

(NIC)	D – 7.1.x.x Controle de Disponibilidade de Recursos C – 8.1.x.x Disponibilidade por Destinação de Recursos – DDR
-------	---

3. CUMPRIMENTO DOS LIMITES

Devem ser avaliados se todos os limites estabelecidos pela LRF foram observados no decorrer do ano de 2018, a saber:

- i. *Limites de endividamento*: se os limites e condições de endividamento guardaram coerência com as normas estabelecidas pela LRF e com os objetivos da política fiscal;
- ii. Despesas com pessoal: se a despesa total com pessoal do Município não excedeu o limite de 60% da receita corrente líquida, sendo até 6% para o Poder Legislativo e até 54% para o Poder Executivo. Caso o Município tenha ultrapassado o percentual em quadrimestres anteriores, ou ao final do exercício anterior, é importante verificar se o índice retornou nos prazos previstos da LRF;
- iii. Prazos para emissão de relatórios: se foram cumpridos os prazos para emissão dos relatórios exigidos pela LRF.

No caso das **metas bimestrais de arrecadação**, caso em algum bimestre de 2018 a arrecadação da receita tenha sido menor que a meta estabelecida, verificar se foi imposta a redução nos mesmos índices e adotadas medidas para que as receitas tenham sido arrecadadas: combate à evasão e à sonegação, ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Sobre as **metas de despesa** (art. 9º da LRF), caso ao final de algum bimestre a realização da receita não tiver comportado o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, verificar se os Poderes e o Ministério Público promoveram, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Sobre as **metas de resultado primário e nominal**, caso alguma das metas estabelecidas não tenha sido cumprida, verificar se foi justificado o descumprimento e estabelecido o prazo e os mecanismos que foram adotados para efetivar o seu cumprimento, tais como: limitação de empenho e de movimentação financeira, redução da despesa para compensar a queda da receita e a correta execução do orçamento, no prazo de 30 dias após o encerramento do bimestre em que o desequilíbrio tenha sido verificado.

Os gestores municipais devem ficar atentos ao **cumprimento dos limites de gastos em educação (25%) e saúde (15%)**, inclusive os valores inscritos em restos a pagar, haja vista a possibilidade de classificação dos restos a pagar por fonte de recurso. Esse cuidado é importante para que esses valores sejam considerados nos limites efetivamente aplicados pelos municípios nessas respectivas rubricas. Registre-se que serão considerados para efeito de aplicação dos limites apenas o montante dos restos a pagar deixado como lastro financeiro por cada fonte de recursos.

Verificar se no exercício de 2018 **o Município gastou no mínimo 95% dos recursos do Fundeb**, e se foram destinados, no mínimo, **60% dos recursos do Fundeb na remuneração dos profissionais do magistério** (professores e profissionais que exercem atividades de suporte pedagógico, tais como: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, coordenação pedagógica e orientação educacional) em efetivo exercício na educação básica pública (regular, especial, indígena, supletivo), e a parcela restante (de no máximo 40%), nas demais ações de manutenção e desenvolvimento, também da educação básica pública.

Verificar se a transferência financeira anual ao Poder Legislativo corresponde ao exato montante obrigatório, e **se os valores não utilizados pela Câmara de Vereadores foram devolvidos aos cofres do Tesouro Municipal**.

4. ADOÇÃO DE PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS

Conforme orientações emanadas da STN, além do reconhecimento dos ativos e passivos no momento do fato gerador, os seguintes procedimentos são obrigatórios desde janeiro de 2010. **Se o Município ainda não implementou os procedimentos, deve iniciar o novo exercício adotando as novas práticas:**

- Registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis (de uso);
- Registro mensal da amortização de despesas pagas antecipadamente (tais como assinatura de periódicos e benfeitorias em propriedade de terceiros);
- Registro mensal e baixa de encargos de férias e 13º salário por competência;
- Registro mensal e baixa de provisões (tanto do Ativo como do Passivo);
- Registro de ativos intangíveis produzidos (tais como programas de computador (softwares) e produtos desenvolvidos pelo Município);
- Registro de créditos a receber decorrentes de transações com terceiros, oriundas de receitas e de valores a recuperar de despesas, entre outros;
- Registro periódico da reavaliação do ativo imobilizado (anual ou quadrienal);
- Registro da redução valor recuperável (*impairment*) do ativo imobilizado;
- Reconhecimento mensal dos riscos de recebimento de créditos e consequente baixa;
- Ajuste mensal dos créditos e dívidas prefixadas a valor presente;
- Reconhecimento dos encargos incorridos referentes a créditos e dívidas pós-fixadas;
- Ajuste mensal dos itens de estoques pelo valor de mercado ou de aquisição;
- Ajuste tempestivo dos resíduos e refugos pelo valor realizável líquido;
- Ajuste tempestivo, pela equivalência patrimonial, das participações em empresas e consórcios;
- Incorporação tempestiva, no imobilizado, de gastos adicionais ou complementares posteriores que tragam benefícios econômicos futuros;
- Incorporação tempestiva dos bens de uso comum ao valor de construção.

Os gestores municipais devem observar as normas expedidas pelo Tribunal de Contas o qual encontra-se jurisdicionado. Muitos Tribunais de Contas estabelecem prazos e ações, inclusive lançamentos de encerramento de exercício, que devem ser obrigatoriamente adotados no âmbito de sua jurisdição.

Contabilidade/CNM

contabilidade.municipal@cnm.org.br

(61) 2101-6070