

# A Contabilidade Societária como mecanismo de acompanhamento da gestão pública: Um modelo de reestruturação das Demonstrações Patrimoniais

Jeanderson GM Oliveira\*  
Adelbã de Cunha Macedo\*\*

## RESUMO

O presente artigo propõe a construção de um novo modelo de representação do patrimônio público, a partir da elaboração das Demonstrações Patrimoniais, enfocando o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais da esfera municipal, tomando como parâmetro, os critérios aplicáveis à contabilidade das sociedades anônimas. Parte-se da premissa que a legislação societária consegue satisfazer as necessidades informacionais de seus principais usuários (investidores) com maior transparência e rigor aos Princípios contábeis universalmente aceitos e a Teoria da Contabilidade.

Pretende-se especificamente analisar o grau de transparência da Contabilidade Pública compilada segundo o novo modelo proposto e com isso, avaliar sua aderência ao entendimento de sua principal usuária, a sociedade. Como objetivo amplo, espera-se possibilitar uma maior conscientização política e o exercício pleno da cidadania.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Contabilidade pública, Propriedade pública.

---

\* Especialista em Auditoria e Bacharel em Ciências Contábeis/UFMG. Consultant SAP - Suply Chain Management and Material Management e Analista Fiscal do Grupo Procwork. Administrador da Labore Assessoria Contábil e Gerencial Ltda. E-mail: laborecontabilidade@yahoo.com.br

\*\* Especialista em Auditoria e Bacharel em Ciências Contábeis. MBA em Controladoria e Finanças pela FGV. Consultor em finanças empresariais e administração pública municipal.

# 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública atual não fornece informações suficientes e oportunas para o controle da gestão pública. Além daquelas de caráter econômico-financeiro sistematizadas quanto ao tempo e natureza, há outras informações que precisam ser incorporadas e levadas em consideração. O setor público precisa rever os seus padrões não só em nível de gestão, mas também, no processamento das informações contábeis e respectiva publicidade junto à sociedade.

A Contabilidade vale-se pelo seu potencial de informação aos diversos usuários sobre as movimentações e posições patrimoniais em determinada data. A informação para tomada de decisões passou a desempenhar função primordial para as empresas competitivas, descentralizando o registro e o controle, antes específicos de uma divisão isolada nas entidades, agora facilitados pelas inovações dos Sistemas de Informações Integrados.

O propósito principal para o qual a informação é dirigida é para facilitar avaliações sobre decisões de investimentos e julgamentos sobre a qualidade do esforço do desempenho da administração.

Com isso, a informação contábil deve ser imbuída de características próprias, entre elas confiabilidade, objetividade, compreensibilidade e relevância, que garantam o atendimento das necessidades dos seus usuários, evitando a tomada de decisões equivocadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade Societária prima-se em satisfazer os interesses de seus acionistas, apresentando demonstrações e relatórios que possibilitem a análise do retorno do investimento social (geração de riqueza). Tanto os acionistas atuais, como os futuros investidores potenciais, valem-se da estrutura patrimonial e de resultado das companhias divulgadas nos meios de comunicação tradicionais para tomarem decisões quanto à continuidade ou início do investimento.

Para o Financial Accounting Standards Board (FASB), segundo Hendriksen e Breda (1999, p.92),

[...] o principal grupo de usuários da Contabilidade são os externos, uma vez que não tem autonomia para exigir a produção de informações, restando-lhes contentar-se com as informações divulgadas pela administração da empresa.

Respeitadas todas essas características, pode-se reafirmar que as informações contábeis não se limitam apenas às instituições do setor privado, sendo fundamentais

ao setor público, onde a principal usuária é a própria sociedade, no exercício da cidadania. Esta, por sua vez, necessita de informações para medir o desempenho da gestão pública dos recursos investidos sob a forma principal de tributos. Embora seu investimento não seja facultativo, como ocorre no ambiente privado e, ainda deva obedecer à determinações legais de enquadramento enquanto contribuinte e formação de base para o cálculo tributário, é de real necessidade o conhecimento da aplicação destes recursos e acompanhamento da geração da riqueza social.

Em detrimento à demanda informacional da sociedade, a administração pública eleva a legalidade ao mais alto patamar do controle. Entende-se que a gestão pública não se resume no cumprimento de atributos legais. A eficiência, eficácia e economia também devem ser parâmetros de origem e aplicação de recursos.

A Contabilidade aplicada no setor público, nos termos da Lei 4.320/64, foi considerada um avanço na sua criação, assim permanecendo até a década de 90. Porém com a evolução econômica, cultural, social e tecnológica, a sociedade tornou-se mais participativa e interessada no gerenciamento da coisa pública. Por sua vez, o instrumento contábil assumiu suma importância para o setor público, no auxílio da tomada de decisões e no controle do planejamento orçamentário.

O problema central situa-se na adoção de critérios contábeis, no que se refere à estruturação e classificação das informações patrimoniais e financeiras, puramente fundamentados no Orçamento Público, representando um desdobramento do saldo acumulado dos déficits e superávits ao longo do tempo.

Nisso, o administrador público acaba utilizando como instrumento de informação apenas as peças orçamentárias para suas tomadas de decisões e, a sociedade tem por base, as publicações das prestações de contas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, dotadas de linguagem técnica própria.

Sabe-se que esses instrumentos de controle orçamentário são importantes e necessários para o cumprimento das determinações da Constituição Federal de 1988, quando diz que:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de [...] comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e a eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, art. 74, item II 1988).

Porém, como fonte de informação da situação e evolução patrimonial, para medição do desempenho da entidade pública e administração, essas peças não são suficientes.

Analogamente, um chefe do Poder Executivo é antes de tudo, um administrador de uma entidade ou organismo, com fins "superavitários" a serem revertidos para a sociedade e, o contribuinte, seu acionista minoritário. As entidades governamentais estão inseridas num mercado competitivo e, portanto, também devem se adaptar aos preceitos empresariais: foco no cliente e transparência das informações.

Reconhece-se que "enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado" (FERNANDES, 1996, p.5), comprovando a existência de posturas divergentes entre si. Sob outra ótica, o setor privado sacrifica os ativos, com o objetivo de obter receita, enquanto o setor público sacrifica os ativos, com a proposta de atender ao bem social. O que não impede que o processamento do registro e obtenção de dados sejam os mesmos, por se tratarem ambas, de ramificações da mesma ciência.

Uma Contabilidade Pública, estruturada de acordo com os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade, traria benefício para o setor e um entendimento facilitado para toda a sociedade. Além disso, produzir diferentes conjuntos de Demonstrações Contábeis, regidas pela legislação, organismos e/ou entidades internacionais e nacionais da classe contábil, e pelo mercado de capitais é oneroso e confuso.

A grande beneficiada por essas modificações seria sem dúvida, toda a sociedade, pois as peças contábeis, complementadas pelas Notas Explicativas e Metas Físicas para os períodos subseqüentes, seriam divulgadas com mais clareza.

A supremacia do bem comum é um princípio constitucional que garante que a gestão pública reflita o interesse coletivo. Tratando-se o Balanço Patrimonial de uma demonstração que representa o patrimônio público, complementado pela análise de suas mutações a partir da Demonstração das Variações Patrimoniais, é uma questão de cidadania a sua publicidade. Tornar pública a gestão significa divulgar com esclarecimento, fazendo valer outro preceito constitucional não menos importante, a publicidade da informação.

Convém reconhecer que o foco dos estudos sobre Contabilidade Pública ainda baseia-se na estrutura, classificação de contas e análise dos demonstrativos. Porém, considera-se crescente a preocupação com as formas de evidenciar a informação contábil numa linguagem acessível, que se faça pública e inteligível.

Hendriksen e Breda (1999,p.28) citam a definição do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):

A Contabilidade é a arte do registro, classificação e sintetização, de maneira significativa e em termos monetários, de transações e eventos que são em parte, de natureza financeira, e de interpretação de seus resultados.

As informações contidas no Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais podem ser consideradas relevantes ao cidadão, desde que ajustadas algumas deficiências, decorrentes do atraso evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil. Encontram-se problemas com a avaliação de ativos e passivos a valores presentes, deduzidos das possibilidades de perdas e outros decréscimos depreciativos, com a desconsideração de contingências, contrapartidas e beneficiários de garantias e de todos os bens públicos, inclusive aqueles de uso comum.

A formatação original dos demonstrativos patrimoniais das entidades públicas objetivava contrapor o patrimonialismo presente na administração patrimonialista, buscando a racionalidade na gestão dos recursos públicos. Todavia, outra corrente deveria demonstrar força no seio da moderna Administração Pública e os objetivos máximos dos demonstrativos contábeis deveriam priorizar o atendimento das necessidades informacionais da sociedade. Enquanto isso, prepondera a informação para controle do próprio ente político, não desmerecendo a atuação dos órgãos fiscalizadores. Um novo parceiro emergiu para garantir a soberania do bem comum e exercer a função de controle: o cidadão.

A retórica operante de que o controle deve prevalecer, da forma como está sedimentado, sem o paradigma da Contabilidade Empresarial e acima da compreensão da sociedade, pode acarretar no maior distanciamento dos usuários-cidadãos do conhecimento e efetivo controle das contas públicas.

Entre os entraves com que se defronta a Contabilidade Governamental e que prejudicam a sua evolução destaca-se o excesso de formalismo na Administração Pública, que atinge muitas vezes a informação e, conseqüentemente, impede a revelação da verdadeira situação econômico-financeira da entidade governamental. É claro que isto tem um impacto negativo sobre as necessidades do seu usuário, principalmente o externo, neste caso o contribuinte (REIS, 1995, p.8).

Para o alcance de seus objetivos máximos, a Contabilidade Pública deve frisar pela fidelidade à realidade operacional, demonstrando um retrato dos fatos governamentais ocorridos; obediência ao princípio de análise, decompondo receitas e despesas para o confronto dos efeitos com as causas; e ser estruturada em função da utilidade dos resultados, ao invés do atendimento puro das exigências legais.

### 3 AVALIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES PATRIMONIAIS PÚBLICAS

Em virtude do enfoque dado pela Administração Pública para o controle orçamentário a partir de uma visão financeira dos resultados, a Contabilidade Pública foi sendo moldada a fim de atender ao objetivo administrativo, distanciando-se de seu papel de informação ao usuário externo principal, a própria sociedade.

Seria louvável mencionar as recomendações do prof. D'Áuria feitas na década de cinqüenta, em seu livro Contabilidade Pública:

As partes do patrimônio e as obrigações devem merecer da administração pública atenção, porquanto representa sacrifícios de muitas gerações o patrimônio adquirido e indica a contribuição futura do povo para a solvência das obrigações contraídas (D'ÁURIA, 1959, p.286).

Observa-se que desde muito remotamente, já se buscou um aperfeiçoamento da técnica contábil, mas que em face o incipiente modelo de burocracia instaurado, tomou outro rumo em prol da racionalidade dos processos de gestão.

O papel das demonstrações patrimoniais é refletir a verdadeira situação econômico-financeira das entidades, em determinada data ou lapso de tempo. As demonstrações patrimoniais públicas, representadas pelo Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, apresentam uma série de deficiências que corroboram para uma errônea interpretação de seus dados.

O campo de investigação da Contabilidade Pública abrange os atos e fatos administrativos, de natureza financeira, ocorridos e potenciais de realização, registrados em regime de caixa para as receitas e competência para as despesas. Recorre-se à doutrina contábil para justificar o respeito aos princípios contábeis, podendo enquadrar o regime misto como uma aplicação do Princípio de Realização das Receitas com o Princípio de Competência das Despesas. Contrariando a lógica aparente em que se baseia o regime misto de contabilização, ressalta-se a transgressão ao Princípio da Confrontação da Despesa com a Receita, fundamental para a adoção de um sistema de custos na administração pública e medição do desempenho econômico da entidade.

O regime misto consegue ultrapassar os limites da Prudência, ao reconhecer as receitas pelo seu ingresso e despesas, quando liquidadas, sendo ultraconservador. Além disso, mesmo as receitas já conhecidas das entidades públicas, lançadas em ofício, ficam fora do âmbito de apuração do resultado.

Deve-se levar em conta também que a apropriação de despesa que será realizada em mais de uma competência mensal, embora a teoria contábil reze

que seja proporcional, por práticas contábeis usuais dotadas de vício, ocorre integralmente no mês de sua liquidação. Pode-se valer da explicação de que o exercício social corresponde ao ano civil e que por materialidade, o rigor da competência não precisa ser sempre aplicado. Porém, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as informações contábeis, mais especificamente as prestações de contas, têm sido divulgadas em periodicidades cada vez mais constantes, possibilitando um acompanhamento maior das variações do resultado ao longo do ano. O artigo 54 da LRF exige que, ao final de cada quadrimestre, o Relatório de Gestão Fiscal seja emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos mencionados no art. 20 da referida lei. Com isso, a lei atribuiu os seguintes exercícios financeiros móveis: janeiro a dezembro; maio a abril e setembro a agosto de cada ano.

Esses efeitos de desalinhamento temporal comprometem o resultado patrimonial, demonstrado no Balanço Patrimonial no grupo Patrimônio Líquido e conseqüentemente, toda a relação entre receitas e despesas no resultado evidenciado na Demonstração das Variações Patrimoniais, impossibilitando a comparação das variações entre as receitas e suas despesas correspondentes.

Outro fator que distingue a Contabilidade Societária da Pública, é o objetivo a que se presta a informação contábil. Enquanto o resultado do exercício, na busca da maximização dos lucros e evidenciação da informação para a tomada de decisão do próprio empreendimento, controle e prestação de contas à administração e acionistas, correspondem aos macro-objetivos da Contabilidade Societária, a Pública vale-se da determinação do resultado financeiro da gestão (déficit ou superávit), para tomada de decisão do Governo, controle e prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e sociedade. Com as devidas adaptações, os objetivos são correlatos, o que permite a adequação fiel do modelo societário na Contabilidade Pública.

Seguindo o mesmo critério de diferenciação, a natureza dos dados reportados pela Contabilidade Societária também se difere da Governamental, no tangente ao controle orçamentário, custos e resultados, dados históricos em moeda constante, unidade sistêmica e abrangência de todos os elementos patrimoniais.

A rigidez do orçamento público compromete alguns desdobramentos de classificações por conta da ênfase dada ao aspecto legal. A legalidade é exaltada na Administração Pública, desvirtuando a contabilidade enquanto ciência e deixando-a a mercê das vontades do administrador. "Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza" (MEIRELLES, 1991, p. 78).

A lei obriga que as despesas sejam enquadradas segundo seu órgão gestor e unidade orçamentária (classificação institucional), sua relação entre função, programa e projeto/atividade de governo (classificação funcional-programática) e sua categoria, grupo, modalidade de aplicação e elemento

(classificação econômica). A despesa é tratada sob a ótica financeira, não sendo dada qualquer flexibilidade de classificação econômica. Por outro lado, a lei 4.320/64 atribui os conceitos de material de consumo e permanente simplesmente ao fator de vida útil superior a dois anos, sem considerar o efeito econômico em função da materialidade. Pode ocorrer um desperdício de controle sobre bem de valor irrelevante, contrariando o Princípio constitucional da Economicidade. Esses fatores que limitam o potencial da informação contábil não são encontrados na Contabilidade Societária, diante da flexibilidade de orçamento empresarial, classificação do resultado em contas de receitas e despesas segundo suas naturezas econômicas e, apropriação dos custos conforme a ocorrência dos fatos.

Torna-se latente a omissão da real composição do patrimônio com fortes repercussões na apuração dos custos e resultados do governo, inviabilizando a avaliação do desempenho dos administradores.

A Contabilidade Societária lida com os dados históricos em respeito ao Princípio do Custo como base de valor e determinados ramos de negócios, mesmo após a extinção da Correção Monetária de Balanço no ano de implantação do Plano Real, mantém seus registros em moeda constante, como alternativa de escapar dos efeitos inflacionários. Na esfera pública, os dados históricos não sofrem qualquer atualização monetária, nem para fins gerenciais.

As contas financeiras e patrimoniais são movimentadas num único sistema contábil, favorecendo sua integração e relacionamento, na Contabilidade Empresarial. Conforme estruturação da Contabilidade Pública, mais de um sistema gera movimentações, segregadas em orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

As deficiências apontadas nos elementos patrimoniais podem ser abordadas segundo dois enfoques, primeiramente sobre a avaliação patrimonial e em segundo, sobre a estrutura e disposição das contas.

O artigo 106 da lei 4.320/64 determina que os débitos e créditos, bem como os títulos de renda devem ser avaliados pelo valor nominal, convertido ao câmbio vigente na data do balanço, quando em moeda estrangeira; os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou custo de produção ou de construção, podendo ser sujeitos à reavaliação; os bens do almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras; os valores em espécie, débitos e créditos em moeda estrangeira devem figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional; e as variações cambiais devem ser levadas à conta patrimonial.

A evidenciação dos elementos patrimoniais pode ser considerada o principal fator limitante da abrangência da informação contábil nas entidades públicas. Ao contrário das demonstrações patrimoniais privadas, em que todos os ativos e passivos mensuráveis são evidenciados, salvo os relativos a compensação, abolidos pela lei societária de 1976, o patrimônio público demonstrado no

Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais encontra-se parcialmente representado.

Constata-se a ausência dos seguintes elementos do Ativo:

- a) direitos a receber de receitas conhecidas pela instituição de modo a implementar competência das receitas. Apurando-se a receita real passada não recebida, a partir das declarações fiscais exigidas dos contribuintes e, a real presente a receber, a partir de métodos estatísticos confiáveis (informações de cadastros de contribuintes, PIB, entre outros) pode-se estimar a receita real total das entidades públicas a título de tributos e o montante de direitos a receber, num determinado lapso de tempo. Essa informação seria de grande valia para se estabelecer indicadores de sonegação tributária, apropriação indébita de recursos públicos e potencial de liquidez do Estado com recursos próprios. Porém, em contraponto, poderia produzir um efeito comportamental de aumento dos gastos públicos, já que equivale a um acréscimo de ativos, que são passíveis de não realização no curto prazo. O Estado, mesmo sendo ultraconservador, conseguiu acumular historicamente déficits insuperáveis, adotando este critério de reconhecimento de ativos pode atingir uma "falsa" liquidez;
- b) avaliação dos investimentos relevantes em sociedades pelo método da equivalência patrimonial;
- c) imobilização dos bens de uso comum do povo (naturais e artificiais);
- d) provisão para perdas de ativos como dívida ativa, ações e títulos de renda;
- e) depreciação, amortização e exaustão sobre bens do Ativo Permanente;
- d) atualização dos ativos não monetários.

Já no Passivo, são mínimos os valores que se encontram evidenciados.

A origem dos recursos utilizados para a aquisição dos componentes ou valores do Ativo provém, em sua quase totalidade, das rendas orçamentárias, as quais vão atender, entre outras, as despesas de capital - Investimentos e participações financeiras - e muito raramente, aqueles valores do Ativo são oriundos do Passivo ou do Patrimônio Líquido.

Nem sempre os recursos obtidos com as obrigações a longo prazo - Dívida consolidada ou fundada - são aplicados no aumento do patrimônio do Estado e, não raro, a utilização desses recursos é feita para a construção, reparação e ampliação de bens de uso comum do povo, tais como estradas, pontes, canalização de rios, entre outros, que não se incorporam ao Ativo do Patrimônio e nem são objetos de avaliação.

Pode-se pontuar a ausência dos seguintes elementos passivos no Balanço Patrimonial, embora alguns possam figurar nos anexos de riscos fiscais:

- a) obrigações constitucionais com a sociedade, provisionando no passivo, segundo técnicas estatísticas confiáveis, todos os gastos que garantem

os direitos do cidadão regidos pela Magna Carta, tais como saúde, moradia, educação, entre outros. Essa provisão permitiria a elaboração de indicadores de desempenho da entidade pública na consecução de seus objetivos perante a sociedade, além de representar uma despesa real e factível de ser contabilizada. Por outro lado, pode evidenciar uma incompatibilidade dos ditames da Constituição Federal ao enumerar uma infinidade de direitos do cidadão, sem pesar a contrapartida da origem dos recursos públicos para a realização desses direitos pelas instituições governamentais, sob o risco de sua falência. Sem buscar aprofundar no tema, o indicador de potencial de realização dos direitos dos cidadãos poderia inclusive justificar um aumento considerável da carga tributária, caso o indicador de sonegação tributária e de apropriação indébita de recursos públicos estivessem nos limites mínimos;

- b) dívidas de precatórios incluídos no orçamento como compromissos do exercício seguinte;
- c) contas a pagar referentes às despesas liquidadas a pagar de modo a implementar a competência mensal;
- d) provisão para pagamento de aposentadoria de funcionários estatutários;
- e) provisões trabalhistas;
- f) provisões contingenciais.

Do Patrimônio Líquido, falta a atualização do saldo patrimonial.

Numa análise global das demonstrações financeiras, pode-se por fim apontar a ausência da utilização das regras de consolidação dos balanços e resultados das entidades da administração indireta.

Todas essas deficiências, no seu conjunto, implicam diretamente na apuração do resultado do exercício e composição das contas patrimoniais. Com isso, a instituição pública deixa de atender à necessidade informacional dos usuários de sua contabilidade.

## **4 PROPOSTA DE NOVO PARADIGMA CONTÁBIL**

As críticas ao modelo tradicional tinham o objetivo primeiro de demonstrar sua ineficiência enquanto base informacional para a tomada de decisão gerencial pelo usuário interno, o gestor público e, para a prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e ao usuário externo, a própria sociedade.

Diante da fundamentação, propõe-se a adoção de um modelo de Contabilidade Pública semelhante ao adotado pelas entidades do setor privado, que embora merecedor de críticas contundentes, melhor se adequaria aos objetivos a que se dispõe a informação contábil.

Levando em conta que o plano de Contas é o instrumento fundamental para a elaboração das Demonstrações Patrimoniais e tem como meta básica criar meios suficientes para o registro dos atos e fatos contábeis praticados, promoveu-se sua reestruturação, assimilando os novos conceitos de gestão e cidadania segundo os parâmetros da iniciativa privada.

O plano de contas proposto para entidades públicas da esfera municipal terá uma estrutura que atenderá às normas ditadas pelo setor público e às exigências definidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) definida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A estrutura básica corresponde a:

a) Grupo Ativo:

- as contas Ativas serão definidas de acordo com que determina a Lei 4.320/64 e com as adaptações necessárias para o atendimento da NBC;

b) Grupo Passivo:

- as contas Passivas serão agrupadas atendendo ao que determina a Lei 4.320/64 e com as adaptações necessárias para atender ao NBC;

c) Grupo de Resultados - Despesas e Receitas:

- esse grupo deverá agrupar contas originárias do orçamento público e assegurar as diretrizes da Lei 4.320, sua adaptação ao NBC, e deverá observar as regras específicas do serviço público.

As variações Ativas e Passivas serão registradas como crédito ou débito das mutações do patrimônio as quais são representadas pelas baixas de bens do Patrimônio ou Acréscimo;

d) Grupo Orçamentário:

- as Contas do Sistema orçamentário deverão ser agrupados no molde da Lei 4.320/64 e no que determina o orçamento público baseado nas projeções das receitas e na fixação de despesas para determinado período;

e) Grupo de Custo

f) Grupo de Compensação

Os grupos de contas serão compostos seguindo sua ordem de grandeza na atividade pública, e seguirá as regras gerais definidas pelo CFC e serão identificadas por código contábil a partir da estrutura 0.0.00.000, sendo:

0. - Grande Grupo de conta

0. - Grupo Principal

00. - Conta Sintética

000 - Conta Analítica.

O modelo do plano de contas encontra-se em anexo.

## 5 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DEMONSTRAÇÕES PATRIMONIAIS CONSOLIDADAS PELA LEI 4.320/64 E PELA LEI 6.404/76

Mediante a adoção do novo paradigma contábil e sua comparação com o modelo público atual, pode-se afirmar que os sistemas levam a diferentes interpretações da informação contábil:

- a) pela Lei 4.320/64, o resultado do período é marcado pelas mutações patrimoniais envolvendo todo processo da execução orçamentária conforme demonstrado na demonstração das variações patrimoniais. Pela Lei 6.404/76, o resultado do período é medido pelo confronto das receitas com suas despesas correspondentes;
- b) o resultado apurado pelos dois sistemas pode ser diferente, dependendo das variações ativas e passivas do processo dado pela 4.320/64 e das receitas e despesas não operacionais da 6.404/76;
- c) a Lei 4.320/64 dá um tratamento nas operações de crédito e seu efetivo pagamento como sendo receita de capital, no ato da entrada dos recursos nos cofres públicos e, como despesas de capital, no ato de seu efetivo pagamento. A Lei 6.404/76 trata essas operações, como sendo modificação no patrimônio da entidade, não transitando pela DRE. Essa variável modifica o resultado da entidade em um dado momento, porém o Patrimônio Líquido não sofre alteração;
- d) quando da análise do comportamento das receitas de um período com períodos diferentes, nem sempre o resultado dessa análise pode ser considerado como instrumento para tomada das decisões, pelo fato de que existem contas patrimoniais envolvidas como as operações crédito, as quais interferem nos desempenhos da receita do exercício. Utilizando o sistema previsto na Lei 6.404/76, a análise comparativa demonstra, com evidência, a evolução da receita do município e quais foram os métodos adotados pela sua evolução ou motivo de sua queda;
- e) nessa mesma ótica, pode-se analisar o desempenho da despesa. Quando se utiliza o sistema da Lei 4.320/64, existem gastos que envolvem contas patrimoniais que são registradas nesse grupo como despesa de capital (investimento, obra, amortização de dívida). Nesse sentido, a análise do comportamento da despesa fica comprometida, uma vez se entender que esses elementos não compõem o grupo de despesa do governo municipal. Esse sistema pode vir a alterar o resultado da entidade e, em conseqüência, a sua análise.

Embora a reestruturação do plano de contas segundo os ditames da lei 6.404/76 tenha promovido uma nova leitura do patrimônio público, muito ainda

há de se aperfeiçoar na linguagem contábil para que sua compreensão seja acessível ao usuário-cidadão.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tornou-se evidente que as informações emanadas das Demonstrações Patrimoniais Públicas atuais são insuficientes e inadequadas para o acompanhamento e controle da gestão. Como causas essenciais, aponta-se o difícil acesso e incompreensão dessas informações pela sociedade, principal usuária da Contabilidade Pública.

O novo modelo de representação do patrimônio público, proposto neste artigo, amenizou essas dificuldades, padronizando conceitos contábeis, que embora ainda não sejam de domínio público, possuem maior coerência lógica para análise econômica e financeira.

Confirmou-se que a simples aplicação das normas da Contabilidade Societária não promoveu a esperada transparência das informações da entidade pública, porém cumpriu seu papel de uniformizar a prática contábil, possibilitar o confronto entre receitas e despesas do exercício, fundamental para o acompanhamento da gestão econômica e ainda, a partir das Notas Explicativas, evidenciar as políticas públicas adotadas pelo gestor no exercício de suas funções.

Para se atingir a efetiva transparência, faz-se necessário demonstrar todos os elementos patrimoniais numa linguagem mais acessível ao público comum, não especializado. Verificou-se que para se concretizar tal objetivo, o trabalho de padronização das Demonstrações Patrimoniais públicas pela Lei 6.404/76 deve ser complementado por pesquisas de necessidades junto aos usuários, análises dos níveis de compreensão e reestruturação da linguagem.

De uma forma geral, a valorização profissional do contador depende de sua constante busca de revisão dos conceitos e da utilização de uma linguagem mais apropriada à compreensão da informação contábil, produto do seu trabalho.

O modelo proposto, fundamentado na Teoria da Contabilidade, apenas pode ser considerado como passo inicial da pesquisa sobre as formas de evidenciação do patrimônio público e publicidade das informações à sociedade. Espera-se sua continuidade por novos empreendedores, dotados de uma respeitável consciência política.

## 7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 15 de dez. de 1976. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 jun. 2003.

BRASIL, Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 4 de maio de 1964. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 jun. 2003.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 4 de maio de 2000. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 jun. 2003.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília, DF, 5 de out. 1988. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 jun. 2003.

CRUZ, F. *Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público*. Rio de Janeiro, 1988.

D´AURIA, F. *Contabilidade pública*. 9.ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

FERNANDES, P. O. *Análise de balanços no setor público*. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 3-10, dez. 1996.

FRANCO, F. *Estrutura, análise e interpretação de balanços*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IOB. Informações Objetivas. *Contabilidade: teoria X prática*. Caderno Temática Contábil, São Paulo, n.19, p.5-11, maio 1977.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MACHADO JÚNIOR, J. T.; REIS, H. C. *A Lei 4320 comentada*. 28. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.

MATARAZZO, D. C. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

REIS, Heraldo da Costa. Em busca de transparência na contabilidade governamental. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v.39, n. 202, p. 6-16, jan./mar. 1992.

REIS, Heraldo da Costa. *Princípios fundamentais de contabilidade (resolução CFC 750/93) e a lei 4.320/64*. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

# 8 ANEXOS

1	ATIVO	1.4	Permanente
1.1	Circulante	1.4.01	Investimentos (8)
1.1.01	Caixa (1)	1.4.01.001	Participação em sociedades
1.1.01.001	Caixa Geral	1.4.01.002	Outras Participações
1.1.02	Bancos com movimento	1.4.01.003	(-) Provisão para Perdas
1.1.02.001	Diversas	1.4.02	Imobilizado
1.1.03	Banco com vinculada (2)	1.4.02.001	Terrenos
1.1.03.000	Diversos	1.4.02.002	Prédios Escolares
1.1.04	Aplicações a curto prazo (3)	1.4.02.003	Prédios Públicos não escolares
1.1.04.001	Diversos	1.4.02.004	Prédios Administrativos
1.1.05	Aplicações de recursos vinculados (4)	1.4.02.005	Veículos de uso administrativos
1.1.05.001	Diversos	1.4.02.006	Veículos de uso operacional
1.1.06	Créditos de ordem tributária (5)	1.4.02.007	Máquinas de uso operacional
1.1.06.001	Dívida Ativa	1.4.02.008	Equipamentos de uso operacional
1.1.06.002	Outras	1.4.02.009	Equipamentos de uso Administrativos
1.1.06.003	(-) Provisão para Perdas	1.4.02.010	Equipamentos para Informática
1.1.07	Outros Créditos (6)	1.4.02.011	Móveis de uso Administrativo
1.1.07.001	Dívida Ativa não tributária (6.1)	1.4.02.097	(-) Depreciação Acumulada
1.1.07.002	Responsabilidade em apuração (6.2)	1.4.02.098	(-) Amortização Acumulada
1.1.07.003	Adiantamento de despesa (6.3)	1.4.02.099	(-) Exaustão Acumulada
1.1.07.004	Antecipação para investimentos (6.4)	1.5	Contas de Compensação (9)
1.1.07.005	Antecipação para investimentos de bens de uso público	1.5.02	Contratos com terceiros
1.1.07.006	Ações de entidade privadas	1.5.02.001	DIVERSOS
1.1.07.007	Ações de entidades mistas	(8) Investimentos: as compras de sociedades que exerceram atividades econômicas serão registradas neste grupo. (9) Contas de compensação: nesse grupo poderão ser registradas as atos de administração pública cujo sua aplicação vá gerar gastos no futuro.	
1.1.07.008	Ações de entidades públicas		
1.1.07.009	Títulos caucionados (6.5)		
1.2	Realizável a Longo Prazo		
1.2.01	Créditos de Ordem Tributária		
1.2.01.001	Dívida Ativa		
1.2.01.002	Outras		
1.2.01.003	(-) Provisão para Perdas		
1.2.02	Outros Créditos		
1.2.02.001	Dívida Ativa não tributária		
1.2.02.002	Responsabilidade em apuração		
1.2.02.003	Responsáveis por danos ao patrimônio público (6.6)		
1.2.02.004	Antecipação para investimentos		
1.3	Repasso a entidades ligadas (7)		
1.3.01	De origem orçamentária		
1.3.01.001	Câmara Municipal		
1.3.01.002	Fundo de Saúde		
1.3.01.003	Fumusa		
1.3.02	Outras origens		
1.3.02.001	Fundo de Saúde		
1.3.02.002	Fumusa		

- (1) Caixa: será registrado nessa conta o valor do Fundo Fixo a ser definido pelo órgão e que estabelecerá seu funcionamento através de ato próprio.
- (2) Banco conta vinculados: nesse grupo de contas serão registradas as operações cujo fato gerador da receita são convênios firmados com a União, Estados e ou com verbas a serem aplicadas em obras ou equipamentos pré-estabelecidos.
- (3) Aplicações a curto prazo: registra as aplicações no mercado financeiro com resgate imediato sendo livre a aplicação do resultado em investimentos ou custos.
- (4) Aplicações de recursos vinculados: nesse grupo registra os valores entregues pelos custos da federação para aplicação em obras ou equipamentos através de convênio ou quando se tratar de aplicação de caução feita em espécie.
- (5) Crédito ordem tributária: tem como objetivo o registro da Dívida Ativa tributária e outras dívidas como cobrança de serviços públicos, etc.
- (6) Outros créditos: deve ser registrado direito junto a terceiros que de certa forma mantém relação com o poder público seja direta ou investimentos.
- (6.1) Dívida ativa não tributária: os valores de origem não tributáveis e não liquidados no exercício deverão ser incluído na dívida ativa, nesta conta.
- (6.2) Responsabilidade em apuração: essa conta será utilizada para registrar os valores pagos pelo poder público cuja responsabilidade de seu gasto não está ligada a atividade do órgão público. Como por exemplo, a multa de trânsito, cuja responsabilidade é do condutor e não do veículo existente com terceiros em que o seu causador não foi de responsabilidade do município.
- (6.3) Adiantamento de despesa: registra os pequenos valores entre os municípios para pequenos pagamentos que não necessariamente exige a emissão do empenho, como a despesa para deslocamento do servidor para outra localidade fora do município.
- (6.4) Antecipação para investimentos: nessa conta deverá ser registrado o valor pago a terceiros para construção ou aquisição de equipamentos que integrarem ao patrimônio público ou não, cuja entrega dependerá do pagamento antecipado por força contratual e de prévia autorização no ato de licitação quando for o caso.
- (6.5) Títulos caucionados: os valores entregues por terceiros por exigência contratual deverá ser registrado nessa conta quando se tratar de títulos.
- (6.6) Responsáveis por danos ao patrimônio público: nessa conta devem ser registrados os valores gastos com equipamento público se deu em função de desgastes ou de perdas provocada por terceiros apurado em processo administrativo ou judicial.
- (7) Repasse a entidades ligadas: nesse grupo serão registrados os valores repassados as entidades e aos órgãos ligadas a entidade pública devidamente autorizada em lei orçamentária esta conta será onerada no final do exercício no momento da conciliação geral.

**FIGURA 1**  
**Contas do Ativo**

Fonte: Os autores

2 PASSIVO		2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
2.1	Circulante	2.4.01	Patrimônio Municipal (21)
2.1.01	Fornecedores para empenho (10)	2.4.01.001	Superávit / déficit Acumulado
2.1.01.001	Diversos	2.4.01.002	Superávit / déficit do exercício
2.1.02	Salários a pagar	2.4.01.003	Resultado do exercício (21.1)
2.1.02.001	Folha de Salários (11)	2.4.01.004	Resultado da reavaliação do patrimônio
2.1.03	Encargos a pagar (12)	2.5	Conta de Compensação
2.1.03.001	Previdência geral	2.5.01	Valores Contratados
2.1.03.002	Previdência complementar	2.5.01.001	Diversos
2.1.03.003	IPSEMG		
2.1.03.004	PASEP		
2.1.04	Valores Retidos (13)		
2.1.04.001	INSS		
2.1.04.002	Seguro		
2.1.04.003	Convênios empréstimos		
2.1.04.004	Convênios laboratoriais		
2.1.04.005	Convênios Médicos		
2.1.04.006	Contribuição Sindical		
2.1.05	Valores caucionados (14)		
2.1.05.001	Em títulos		
2.1.05.002	Outras		
2.1.06	Dívida Flutuante (15)		
2.1.06.001	Empréstimos internos		
2.1.06.002	Empréstimos externos		
2.1.06.003	Precatórios		
2.1.06.004	Previdenciário		
2.1.07	Restos a Pagar (16)		
2.1.07.001	Diversos		
2.1.08	Débito de Tesouraria (17)		
2.1.08.001	Operações de Crédito de curto prazo		
2.1.09	Repasso de entidades ligadas (18)		
2.1.09.001	Câmara Municipal		
2.2	Exigível a longo prazo		
2.2.01	Dívida Fundada (19)		
2.2.01.001	Empréstimos Internos		
2.2.01.002	Empréstimos externos		
2.2.01.003	Previdenciário		
2.2.01.004	Precatórios (19.1)		
2.2.01.005	Outras		
2.3	Empenhos não processados (20)		
2.3.01	Valores empenhados		
2.3.01.001	Diversos		
2.3.02	(-) Valores a reconhecer		
2.3.02.001	Diversos		

(10) Fornecedores para empenho: nessa conta serão registrados os empenhos liquidados sujeito à pagamento independente de sua natureza com exceção dos gastos com os servidores públicos e da dívida pública.

(11) Salários a pagar: nessa conta serão registrados os valores devidamente empenhados relativos a folha de pagamento do servidor, tudo como contrapartida as despesas orçamentárias com pessoal.

(12) Encargos a pagar: registra os custos adicionais na folha de salário relativo aos servidores ativos e inativos.

(13) Valores retidos: registra os valores retidos pela Prefeitura que deverão ser entregues a terceiros, por força de lei ou de convênio.

(14) Valores caucionados: registra os valores entre por terceiros a entidade pública por força de contrato e tendo como contrapartida contas ativas.

(15) Dívida flutuante: nesse grupo registra as operações de empréstimo de curto prazo, ou seja, projeções do serviço da dívida para o exercício em curso, normalmente é o resultado da transferência da dívida fundada e os valores de outras dívidas parceladas que não sejam de financiamento.

(16) Restos a pagar: é o resultado da transferência de saldo das contas de fornecedores para empenho salários a pagar encargos a pagar, não pagos no exercício encerrado.

(17) Débito de tesouraria: registra as operações de crédito por antecipação de receita.

(18) Repasse de entidades ligadas: registra as transferências de outras entidades de recursos não gastos na entidade beneficiária do recurso, como a soma da Câmara Municipal.

(19) Dívida fundada: nesse grupo serão registradas as dívidas contraídas a longo prazo, inclusive os precatórios.

(19.1) Precatórios: A sentença condenatória contra a Fazenda Pública, só ganha força executiva quando submetida ao regime necessário. A Fazenda Pública é citada para em 10 dias após o embargo e quando não opõe os embargos ou eles são julgados improcedentes, são expedidos os precatórios, pelos quais o Juiz, por intermédio do presidente do Tribunal de Justiça competente requisitará o pagamento. Seu pagamento obedece a ordem cronológica, sob pena de se não for obedecida ou não for incluída ou incluído e cancelado na dotação orçamentária a verba para o seu pagamento, o credor poderá pedir o sequestro da quantia necessária para satisfação do débito.

(20) Empenhos não processados: esse grupo de contas tem como objetivo o registro das operações devidamente formalizadas, porém ainda não realizadas são levadas a este grupo os empenhos globais, por estimativas e os prévios sujeitos a liquidação os valores creditados terão como contrapartida conta redutora no mesmo valor.

(21) Patrimônio municipal: esse grupo agrega todos os valores que influenciam positivamente e negativamente no patrimônio do município.

(21.1) Resultado do exercício: essa conta tem função de registrar a execução do orçamento municipal receita orçamentária e despesas orçamentária excluindo as operações de crédito.

**FIGURA 2**  
**Contas do Passivo**

Fonte: Os autores

3	Despesas operacionais	
3.1	Despesas orçamentárias	
3.1.01	Despesas de crédito	
3.1.01.001	Pessoal Civil	
3.1.01.002	Pessoal Inativo	
3.1.01.003	Pessoal Terceirizado	
3.1.01.004	Pensionistas	
3.1.01.005	Encargos Sociais	
3.1.01.006	Material de Consumo	
3.1.01.007	Serviços prestados pessoa física	
3.1.01.008	Serviços prestados pessoa jurídica	
3.1.01.009	Juros da dívida	
3.1.01.010	Subvenções sociais	
3.1.01.011	Subvenções econômicas	
3.1.01.012	Auxílio a entidades	
3.1.01.013	Auxílio a indigentes	
3.1.01.014	Ajuda a estudantes 2º grau	
3.1.01.015	Ajuda a estudantes 3º grau	
3.1.01.016	Convênios	
3.1.02	Despesas vinculadas a convênio com Estado (22)	
3.1.02.001	Pessoal contratado	
3.1.02.002	Pessoal terceirizado	(22) Despesas vinculadas a convênio com Estado: Nesse grupo serão registradas as despesas vinculadas aos convênios firmados com o Estado, no custeio atividades comuns com a merenda escolar, transporte de alunos, despesas vinculadas a salário educação.
3.1.02.003	Encargos Sociais	
3.1.02.004	Material de consumo	(23) Despesa vinculada a convênio com União: Nesse grupo serão lançadas as despesas vinculadas aos convênios firmados com os diversos órgãos da União cujos programas são comuns, exemplo: bolsa escola, apoio a criança, etc.
3.1.02.005	Serviços prestados pessoa física	
3.1.02.006	Serviços prestados pessoa jurídica	
3.1.03	Despesa vinculada a convênio com União (23)	
3.1.03.001	Pessoal contratado	(24) Despesas independentes de execução orçamentária: Nesse grupo serão lançadas as diversas despesas não vinculadas ao orçamento, cuja sua realização não caracteriza saída de recursos financeiros, como a baixa de bens do Ativo por doação e a baixa de bens do Ativo por perda.
3.1.03.002	Pessoal terceirizado	
3.1.03.003	Encargos Sociais	
3.1.03.004	Material de Consumo	
3.1.03.005	Serviços prestados a pessoa física	
3.1.03.006	Serviços prestados a pessoa jurídica	
3.2	Despesas independentes execução orçamentária (24)	
3.2.01	Variações passivas	
3.2.01.001	Doações de bens do ativo	
3.2.01.002	Perdas na alienação de bens do ativo	

**FIGURA 3**  
**Contas de Despesas**

Fonte: Os autores

<b>4</b>	<b>Receitas operacionais</b>
4.1	Receita orçamentária
4.1.01	Receita própria
4.1.01.001	ISSQN
4.1.01.002	IPJU
4.1.01.003	ITBI
4.1.01.004	IRF
4.1.01.005	Taxas diversas
4.1.02	Receita patrimonial
4.1.02.001	Dívida Ativa
4.1.02.002	Juros recebidos
4.1.02.003	Aluguéis
4.1.02.004	Alienação de bens
4.1.03	Transferência constitucional dos Estados
4.1.03.001	ICMS
4.1.03.002	(-) Dedução FUNDESE
4.1.03.003	FUNDESE
4.1.03.004	ICMS – exoneração
4.1.03.005	(-) Dedução FUNDESE
4.1.03.006	IPI Estadual
4.1.03.007	(-) Dedução FUNDESE
4.1.03.008	IPVA
4.1.04	Transferências constitucionais da União
4.1.04.001	FPM
4.1.04.002	(-) Dedução FUNDESE
4.1.04.003	FUNDESE
4.1.04.004	CEFEM
4.1.05	Transferência para convênio com Estado
4.1.05.001	Transferência voluntária (25)
4.1.05.002	Merenda escolar (26)
4.1.05.003	Apoio a criança (27)
4.1.05.004	Salário educação (28)
4.1.05.005	APAE (29)
4.1.06	Transferência para convênio com União
4.1.06.001	Transferência voluntária (30)
4.1.06.002	Programa de assistência ao menor (31)
4.2	Receita independente da execução orçamentária (32)
4.2.01	Variações ATIVAS
4.2.01.001	Doações de terceiros
4.2.01.002	Resultado reavaliação do ativo
4.2.01.003	Incorporação de bens de fabricação própria

<b>5</b>	<b>Custo orçamentário</b>
5.1	Custo de bens públicos
5.1.01	Vias urbanas
5.1.01.001	Pavimentação asfáltica
5.1.01.002	Pavimentação pedra
5.1.01.003	Obras de Arte
5.1.01.004	Praças públicas
5.1.01.005	Passarelas
5.1.02	Saneamento urbano
5.1.02.001	Rede de esgoto
5.1.02.002	Rede de água
5.1.03	Vias Rurais
5.1.03.001	Pavimentação asfáltica
5.1.03.002	Pavimentação pedra
5.1.03.003	Pontilhões
5.1.03.004	Pontes
5.1.03.005	Mala-burros
5.1.03.006	Obras de Arte
5.2	Custos Industriais
5.2.01	Bens Móveis

(25) Transferência voluntária: Essa conta será utilizada para registrar as transferências voluntárias do Estado através de convênio, as quais não são programas continuados, podem ser de ordem de custeios ou de investimentos, ou de custo de bens públicos.

(26) Merenda Escolar: Nessa conta serão registradas as transferências para manutenção da merenda escolar aprovada pela Secretaria Estadual de educação, e será vinculada a despesa do convênio conta 3.1.02.

(27) Apoio a criança: Nessa conta será registrada a transferência para apoio a criança e ao adolescente programa mantido com o Estado, a qual será vinculada a conta 3.1.02.

(28) Salário Educação: Nessa conta será registrada a transferência para manutenção de atividades ligadas a educação.

(29) APAE: Nessa conta serão registrados os valores gastos vinculados a APAE.

(30) Transferências Voluntárias: Nessa conta serão registrados os gastos com recursos das transferências voluntárias da União através de convênio que não caracterizam programa continuado pode ser de ordem de custeio, investimento ou custo de bens público.

(31) Programa de assistência ao menor: Essa conta registrará os valores transferidos para atendimento aos programas do governo federal em convênio com o município em projetos de assistência social.

(32) Receitas independentes da Execução Orçamentária: Nesse grupo de contas serão registrados os valores não vinculados ao orçamento público cuja sua realização não gerar moeda.

**FIGURA 4**  
Contas de Receitas e Custos

Fonte: Os autores