

## 5. INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS

### *Estrutura institucional da Fundação Universidade Federal do Maranhão*

A estrutura da Fundação Universidade Federal do Maranhão (FUMA) é composta por dois órgãos, ambos pertencentes à administração indireta (MEC-Administração Indireta), quais sejam, a Universidade Federal do Maranhão (UFMA - UG 154041) e o Hospital Universitário da Universidade Federal do Maranhão (HU-UFMA - UG 154072), sendo essas instituições Unidades Orçamentárias vinculadas ao Governo Federal.

Entende-se por Órgão: autarquia, fundação, empresa pública. Ex: universidades, institutos, agências, tribunais, Ministérios, Secretarias etc, aos quais estão vinculadas as respectivas UOs ou UGs.

Unidade Orçamentária (UO): é a repartição da Administração Federal a quem o orçamento da União consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho.

Unidade Gestora (UG): Unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização.

Há também o Colégio Universitário (Colun), vinculado à UFMA, responsável pelas áreas de ensino básico, médio e tecnológico,

alfabetização de ensino especial, diversidade e inclusão. Embora o Colun não seja uma Unidade Orçamentária, a Lei Orçamentária Anual (LOA) estabelece programas e ações (projetos e atividades) específicas na sua área de atuação.

### *Base de Preparação das Demonstrações e das Práticas Contábeis*

As Demonstrações Contábeis da FUMA são elaboradas, de forma consolidada, em consonância com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964, do Decreto-Lei nº 200/1967, do Decreto nº 93.872/1986, da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF). Abrangem também as NBCASP; as *NBC TSP*; as instruções descritas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); a estrutura proposta no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), bem como o Manual SIAFI, que contém orientações e procedimentos específicos por assunto.

As NBC TSP citadas acima guardam correlação com as *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*, tendo em vista que o Brasil é um dos países signatários da convergência às normas internacionais.

As demonstrações contábeis consolidam as informações de todos os órgãos vinculados à FUMA; e foram elaboradas a partir das

informações constantes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que o utilizam para a execução orçamentária, financeira e patrimonial.

O objetivo principal das demonstrações contábeis é fornecer, aos diversos usuários, informações sobre a situação econômico-financeira da entidade, quais sejam: a sua situação patrimonial, o seu desempenho e os seus fluxos de caixa, em determinado período ou exercício financeiro.

Compõem as notas explicativas as seguintes demonstrações contábeis:

- I. [Balanco Patrimonial \(BP\)](#);
- II. [Demonstração das Variações Patrimoniais \(DVP\)](#);
- III. [Balanco Orçamentário \(BO\)](#);
- IV. [Balanco Financeiro \(BF\)](#);
- V. [Demonstração dos Fluxos de Caixa \(DFC\)](#); e
- VI. [Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido \(DMPL\)](#).

### ***Resumo dos Principais Critérios e Políticas Contábeis***

A estrutura do orçamento público federal é estabelecida pelo Manual Técnico de Orçamento, elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

Por sua vez, a Lei Orçamentária Anual – LOA que dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, no âmbito da União,

compreende três orçamentos, quais sejam: a) o orçamento fiscal; b) o orçamento da Seguridade Social; e c) o orçamento de investimento das empresas estatais independentes, isto é, aquelas que não dependem de recursos do orçamento fiscal e da seguridade social para a manutenção das suas atividades.

Todos os entes federativos elaboram seu próprio orçamento (estados, distrito federal e municípios) e, da mesma forma, a União. Para fins de consolidação das contas públicas, critérios econômicos, contábeis, fiscais, orçamentários, entre outros, os recursos da FUMA compreendem o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS.

### *Consolidação das demonstrações contábeis*

A União, administração centralizada do Governo Federal, adota a metodologia de Consolidação das Demonstrações Contábeis, no momento da escrituração contábil, por meio dos critérios de compensação e de exclusão de itens das demonstrações que compensam ou eliminam, respectivamente, as transações realizadas entre as entidades que compõem o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social - OFSS, ente econômico denominado União, e do qual a FUMA faz parte.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, essas operações são realizadas a partir da identificação das contas contábeis que possuem o quinto nível igual a [2] – Intra - OFSS. As regras de compensação são aplicadas às demonstrações: BP; BF; DVP; e DFC. Na

DMPL, apesar de serem exibidos os valores consolidados nos grupos que compõem o patrimônio líquido, não são aplicadas regras de consolidação.

Em relação à consolidação do BF e da DFC, faz-se necessário um especial destaque em relação aos saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa quando comparados os saldos dessas demonstrações com os apresentados no BP. Os saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa do BF e da DFC são apresentados sem consolidação, enquanto que no BP ocorre a apresentação do valor consolidado, isto é, com a compensação entre ativos e passivos de quinto nível 2 – Intra. Isso decorre da dificuldade de segregação dos fluxos exibidos no BF e na DFC, em relação às operações de natureza “Intra”, visto que a lógica de consolidação do modelo PCASP é de saldo de contas e não de fluxos financeiros.

#### *Conta Única do Governo Federal*

Outro aspecto relevante associado às práticas e políticas contábeis, refere-se à execução financeira, tanto na FUMA quanto nos demais órgãos públicos federais. Por força do Decreto nº 93.872/1986, todas as receitas e despesas, orçamentárias e extraorçamentárias, isto é, todos os recebimentos e pagamentos são realizados e controlados em um caixa único, derivado do princípio da unidade de tesouraria, denominado Conta Única, mantida no Banco Central do Brasil e gerenciada pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Receitas Extraorçamentárias são todas aquelas provenientes

de qualquer arrecadação que não figure no orçamento e, conseqüentemente, toda arrecadação que não constitui renda do Estado. O seu caráter é de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos.

#### *Ajustes de Exercícios Anteriores*

Há que se ressaltar também a prática contábil utilizada que se denomina Ajustes de Exercícios Anteriores. Esses ajustes compõem a linha de Resultados Acumulados do BP (também composta pelo Resultado do Exercício e pelos Resultados de Exercícios anteriores), que recebem registros tanto positivos quanto diminutivos que afetam diretamente o Patrimônio Líquido do órgão, isto é, sem transitar pelas contas de resultado, por se referir a exercícios encerrados. Cabe destacar que as contas de Ajustes de Exercícios Anteriores têm a finalidade de registrar os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

#### *Recursos Orçamentários x Recursos Financeiros*

Na Contabilidade Pública, recursos orçamentários e recursos financeiros são figuras distintas. O “orçamento público é o instrumento pelo qual o governo estima as receitas e fixa as despesas para poder controlar as finanças públicas e executar as ações governamentais”.

Os recursos financeiros decorrem da arrecadação das receitas

(tributos) pelos entes públicos. A estimativa das receitas e das despesas é feita com base no comportamento da arrecadação ocorrida em exercícios anteriores. A previsão e a utilização de recursos públicos dependem de autorização legislativa, isto é, de uma lei, a denominada Lei Orçamentária Anual (LOA).

Para maior entendimento, “pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no orçamento ou Lei Orçamentária Anual (LOA). Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender a realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às unidades orçamentárias pelo orçamento. A execução orçamentária está atrelada à execução financeira e vice-versa, pois havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa e por outro lado, pode haver recurso financeiro que não poderá ser gasto, caso não haja disponibilidade orçamentária”.

Assim, mesmo estando a despesa fixada no orçamento, a sua execução está condicionada à arrecadação das receitas no decorrer do exercício financeiro. Havendo frustração na arrecadação das receitas, o governo precisa conter a execução orçamentária, ou seja, reduzir a emissão de empenhos (créditos orçamentários). A “despesa pública é a aplicação (em dinheiro) de recursos do Estado para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico do Estado. É o compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo

Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento”.

#### *Restos a Pagar*

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, os Restos a Pagar correspondem às despesas empenhadas, mas que não foram pagas até 31 de dezembro do exercício financeiro correspondente, por não ter havido a entrega, em tempo hábil, dos produtos adquiridos ou da prestação integral dos serviços.

No encerramento de cada exercício financeiro, essas despesas devem ser registradas contabilmente como obrigações a pagar do exercício seguinte (“resíduos passivos”); e serão financiadas à conta de recursos arrecadados durante o exercício financeiro em que ocorreu a emissão do empenho.

Portanto, Restos a Pagar, referem-se a dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àquele em que deveria ocorrer o pagamento.

#### *Dos critérios e políticas contábeis no âmbito do MEC*

A seguir são apresentados os principais critérios e políticas contábeis no âmbito do MEC que já foram ou ainda serão adotados pela FUMA, tendo por base as normas contábeis e a classificação concebida pelo PCASP.

a) Moeda funcional e saldos em Moedas estrangeiras;

A moeda funcional da União é o Real. Os saldos em moeda estrangeira são convertidos para a moeda funcional, empregando-se a taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis.

A única exceção se refere aos saldos iniciais de Caixa e Equivalentes de Caixa, no BF e na DFC, que utilizam a taxa vigente no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

b) Caixa e equivalentes de caixa;

Incluem dinheiro em caixa, conta única, demais depósitos bancários e aplicações de liquidez imediata. Os valores são mensurados e avaliados pelo valor de custo e, quando aplicável, são acrescidos dos rendimentos auferidos até a data das demonstrações contábeis.

c) Créditos a Curto Prazo;

Compreendem os direitos a receber a curto prazo relacionados, principalmente, com:

- (i) Créditos não tributários;
- (ii) dívida ativa;
- (iii) transferências concedidas;
- (iv) empréstimos e financiamentos concedidos;
- (v) adiantamentos; e
- (vi) valores a compensar.

Os valores são mensurados e avaliados pelo valor original, acrescido das atualizações monetárias e juros. O ajuste para perdas, calculado com base na análise dos riscos de realização dos créditos a receber já foi iniciado por todos os órgãos vinculados ao MEC.

d) Investimentos e aplicações temporárias a curto prazo;

São as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não fazem parte das atividades operacionais do órgão. Os valores são avaliados e mensurados pelo valor de custo e, quando aplicável, são acrescidos dos rendimentos auferidos até a data das demonstrações contábeis. Quando mensuráveis, são registrados os ajustes para perdas de tais ativos.

e) Estoques;

Compreendem as mercadorias para revenda (entre elas, os livros publicados pelas editoras universitárias), os produtos acabados e os em elaboração, almoxarifado e adiantamento a fornecedores. Na entrada, esses bens são avaliados pelo valor de aquisição ou produção/construção.

O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado. No âmbito da FUMA, o método foi implantando em 2015.

Há, também, a possibilidade de redução de valores do estoque, mediante as contas para ajustes para perdas ou para redução ao valor de

mercado, quando o valor registrado estiver superior ao valor de mercado.

f) Ativo Realizável a Longo Prazo;

Compreendem os direitos a receber a longo prazo principalmente com:

- (i) créditos não tributários;
- (ii) dívida ativa;
- (iii) empréstimos e financiamentos concedidos;
- (iv) investimentos temporários; e
- (v) estoques.

Os valores são avaliados e mensurados pelo valor original e, quando aplicável, são acrescidos das atualizações e correções monetárias, de acordo com as taxas especificadas nas respectivas operações.

A exceção se refere aos estoques, que são avaliados e mensurados da seguinte forma: (I) nas entradas, pelo valor de aquisição ou produção/construção; e (II) nas saídas, pelo custo médio ponderado. Para todos os ativos desse item, quando mensuráveis, são registrados os ajustes para perdas.

g) Ajuste para perdas da dívida ativa;

Os créditos sob supervisão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) são classificados em:

- (i) sem decisão judicial, garantia ou parcelamento (entre eles,

ajuizados e não ajuizados);

- (ii) parcelados;

- (iii) garantidos; e

- (iv) suspensos, por decisão judicial.

De acordo com o critério definido por Grupo Técnico, instituído pela Portaria GMF nº 310/2014, os créditos das categorias ‘II’ a ‘IV’ possuem 100% de recuperabilidade; portanto, não estariam sujeitos à estimativa de perdas.

Apenas os créditos ‘sem decisão judicial, garantia ou parcelamento’ estariam sujeitos à estimativa de perdas, sendo aplicada a metodologia do histórico de recebimento passados, descrita no MCASP. Os critérios de reconhecimento dos créditos de dívida ativa e respectivo ajuste para perdas ainda estão em processo de revisão, com previsão de mudança nessas políticas contábeis em exercícios futuros.

h) Investimentos;

São compostos por participações permanentes avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP na entidade controladora (União) e pelo Método do Custo.

As participações permanentes representam os investimentos realizados pela União em empresas, consórcios públicos e fundos. Quando há influência significativa, são mensurados e avaliados pelo MEP. Quando não há influência significativa, são mensurados e avaliados pelo método

de custo, sendo reconhecidas as perdas prováveis apuradas em avaliações periódicas.

As propriedades para investimento compreendem os bens imóveis mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, que não são usados nas operações e que não serão vendidos em curto prazo. As entidades que compõem a União têm utilizado dois critérios para mensuração e avaliação desses bens: (i) valor justo; e (ii) custo depreciado.

No âmbito da FUMA, não há essas categorias de investimentos, sendo que o valor de R\$ 17,81 contabilizado será estornado no exercício subsequente.

i) Imobilizado;

O imobilizado é composto pelos bens móveis e imóveis. É reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, construção ou produção. Após o reconhecimento inicial, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão (quando tiverem vida útil definida), bem como à redução ao valor recuperável e à reavaliação. Na FUMA, o cálculo e registro das depreciações são realizados no sistema informatizado SIPAC quanto aos bens móveis; já quanto aos bens imóveis para fins de reavaliação, é realizado no SPIUnet.

Os gastos posteriores à aquisição, construção ou produção são incorporados ao valor do imobilizado desde que tais gastos aumentem a vida útil do bem e sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros.

Se os gastos não gerarem tais benefícios, eles são reconhecidos diretamente como variações patrimoniais diminutivas do período.

Os imóveis estão representados na sua maioria pelos bens de uso especial, mais especificamente pelos imóveis de uso educacional. Há ainda os bens de uso comum do povo referentes a praças e vias pavimentadas e os dominicais, ambos com pouca representatividade em relação aos bens de uso especial.

A FUMA elaborou dois procedimentos com o intuito de apresentar o patrimônio de forma mais fidedigna à sua realidade de atuação, a saber:

- Macrofunção 020330: trata-se do reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão;
- Macrofunção 020335: trata-se do reconhecimento de valores decorrentes de reavaliações e reduções a valores recuperáveis.

Foi estabelecido um cronograma para que os gestores adotassem gradativamente o procedimento de depreciação, amortização e exaustão dos bens, de acordo com as características dos bens. Por isso, a adoção vem progredindo à medida que os controles sobre os bens são mais bem desenvolvidos e conforme a capacidade de recursos humanos de cada órgão.

Com relação aos bens imóveis, a metodologia utilizada para o cálculo da depreciação pelo SPIUnet é o Método da Parábola de Kuentzle, conforme relatado na Nota “Resumo dos Principais Critérios e Políticas

Contábeis”, item (m) “Depreciação de bens imóveis cadastrados no SPIUnet”. O atual sistema, o SPIUnet, não possui módulos que permitam o histórico de fluxos relacionados a depreciação, amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável. A lógica utilizada no SPIUnet é de estoque, o que pode ocasionar variação dos valores apurados, em especial da depreciação, pois quaisquer alterações nos parâmetros utilizados no cálculo implicam novos valores de mensuração, de acordo com a metodologia adotada.

j) Intangíveis;

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 o saldo da respectiva conta de amortização acumulada (quando tiverem vida útil definida) e o montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

No âmbito da FUMA, os intangíveis estão relacionados a *Softwares* de vida útil indefinida, a exemplo do Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos (SIPAC), além de outros sistemas mais voltados ao ensino superior.

Esses ativos intangíveis com vida útil indefinida representam apenas 0,02% de todo o ativo da instituição e não são amortizados, mas

são testados periodicamente em relação a perdas por redução ao valor recuperável, individualmente ou no nível da unidade geradora de caixa. A avaliação de vida útil indefinida foi revisada periodicamente para determinar se essa avaliação continua a ser justificável. Caso contrário, a mudança na vida útil de indefinida para definida seria realizada de forma prospectiva.

k) Diferido;

Consiste no saldo de ativo diferido de empresas públicas referentes a gastos pré-operacionais e que não puderam ser alocados em ativos correspondentes, quando da mudança da Lei nº 6.404/1976. O saldo será amortizado linearmente, até 2017, conforme previsto na Lei nº 11.638/2007. No âmbito da FUMA, não há mais saldo registrado nesta conta.

l) Depreciação, amortização ou exaustão de bens imóveis não cadastrados no SPIUnet e bens móveis;

O SPIUnet - Sistema de Gestão dos Imóveis de Uso Especial da União faz a gerência da utilização dos imóveis da União, classificados como "Bens de Uso Especial (edifícios e terrenos).

A base de cálculo para a depreciação, a amortização e a exaustão é o custo do ativo imobilizado, compreendendo tanto os custos diretos como os indiretos. O método de cálculo dos encargos de

depreciação é aplicável a toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional para os bens imóveis que não são cadastrados no SPIUnet e para os bens móveis é o das quotas constantes.

Como regra geral, a depreciação dos bens imóveis não cadastrados no SPIUnet e a dos bens móveis deve ser iniciada a partir do primeiro dia do mês seguinte à data da colocação do bem em utilização. Porém, quando o valor do bem adquirido e o valor da depreciação no primeiro mês sejam relevantes, admite-se, em caráter de exceção, o cômputo da depreciação em fração menor do que um mês.

m) Depreciação de bens imóveis cadastrados no SPIUnet;

A vida útil será definida com base no laudo de avaliação específica ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU) segundo a natureza e as características dos bens imóveis.

Nos casos de bens reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor.

O valor depreciado dos bens imóveis da FUMA é apurado mensal e automaticamente pelo sistema SPIUnet, no Setor de Patrimônio, sobre o valor depreciável da aquisição, utilizando-se, para tanto, o Método da Parábola de *Kuentzle*, e a depreciação será iniciada no mesmo dia em que o bem for colocado em condições de uso.

n) Passivos Circulantes e Não Circulantes;

As obrigações da UFMA são evidenciadas por valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicável, dos correspondentes encargos das variações monetárias e cambiais ocorridas até a data das demonstrações contábeis.

Com exceção do resultado diferido (presente somente no passivo não circulante), os passivos circulante e não circulante apresentam a seguinte divisão:

- (i) obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais;
- (ii) empréstimos e financiamentos;
- (iii) fornecedores e contas a pagar;
- (iv) obrigações fiscais;
- (v) transferências fiscais;
- (vi) provisões; e
- (vii) demais obrigações.

o) Empréstimos e Financiamentos;

Compreendem as obrigações financeiras, internas e externas (a FUMA não possui empréstimos internos ou externos), de todos os órgãos e entidades vinculados ao MEC, a título de empréstimos, bem como as aquisições financiadas efetuadas diretamente com o fornecedor.

Os empréstimos são segregados em dívida mobiliária (tem por base a emissão de títulos da dívida pública) e a dívida contratual (contratos

de empréstimos). Os empréstimos são avaliados observando-se os seguintes critérios:

- Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (DPMFi) foi avaliada pelo valor a pagar ao final do período, incluindo os deságios, juros e encargos por competência devidos até o fechamento do ano, incluindo os títulos emitidos tanto em oferta pública quanto em emissões diretas;

- Dívida Pública Federal Externa (DPFe) foi avaliada por seu saldo devedor (principal, acrescido dos juros apropriados por competência de cada obrigação). Foi realizada a conversão da moeda estrangeira para a moeda nacional, de acordo com a cotação cambial da data de elaboração das demonstrações contábeis.

No MEC, existe a modalidade DPMFi, representada por títulos da dívida emitidos pelo Tesouro Nacional destinados ao Fundo de Financiamento do Ensino Superior - FIES, gerenciado operacionalmente pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, tendo como agentes financeiros a Caixa Econômica Federal e o Banco do Brasil.

p) Provisões;

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

As provisões estão segregadas em seis categorias:

- (i) riscos trabalhistas;
- (ii) riscos fiscais;
- (iii) riscos cíveis;
- (iv) repartição de créditos tributários;
- (v) provisões matemáticas; e
- (vi) outras.

As provisões são reconhecidas quando a possibilidade de saída de recursos no futuro é provável, e é possível a estimação confiável do seu valor. São atualizadas até a data das demonstrações contábeis pelo montante provável de perda, observadas suas naturezas e os relatórios técnicos emitidos pelas áreas responsáveis. As provisões foram realizadas e posteriormente baixadas ou revertidas pelo fato de deixarem de existir os motivos de sua constituição.

As provisões referentes às ações judiciais, nas quais a União figura diretamente no polo passivo, estão em conformidade com a Portaria AGU nº 40, de 10 de fevereiro de 2015, combinada com a Portaria Conjunta STN/PGF nº 8 de 30 de dezembro de 2015, porém já não existem pelo fato de a FUMA já ter realizado o pagamento referente àquelas ações.

A Portaria Conjunta STN/PGF nº 8 de 30 de dezembro de 2015 estabelece os procedimentos a serem observados pelas Setoriais Contábeis de órgãos das Autarquias e Fundações Públicas Federais, pelas Setoriais Contábeis de Órgãos Superiores que supervisionem as Autarquias e

Fundações Públicas Federais e pela Procuradoria-Geral Federal em relação à evidenciação nas demonstrações contábeis e em notas explicativas das ações judiciais ajuizadas contra as Autarquias e Fundações Federais.

q) Ativos e Passivos Contingentes;

Os ativos e passivos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis. Quando relevantes, são registrados em contas de controle e evidenciados em notas explicativas. 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.

r) Reserva de Reavaliação

Uma mudança significativa a partir do exercício 2023 foi a constituição da reserva de reavaliação, no patrimônio líquido, para os bens imóveis da União, que até então, quando reavaliados, eram escriturados em contrapartida a variações patrimoniais aumentativas, na DVP. A rotina contábil parametrizada no SIAFI não estava aderente às diretrizes estabelecidas pela NBC TSP 07, pelo fato de os sistemas corporativos da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), responsável pela gestão do patrimônio imobiliário da União, não estarem tecnicamente adequados para armazenar as informações necessárias à realização da reserva de

reavaliação, segregando as informações produzidas antes e depois de sua constituição, com vistas a auxiliar o registro da realização da dita reserva.

Contudo, a União passou a apropriar as reavaliações dos imóveis na conta contábil “Reserva de Reavaliação”, pertencente ao subgrupo “Demais Reservas”, no patrimônio líquido, atendendo, ainda que parcialmente, a NBC TSP 07. A partir dessa transferência, a rotina contábil do SIAFI foi alterada para que novos registros de reavaliações passassem a ser escriturados diretamente na conta de reserva. Dessa forma, em 2024, foi reconhecido em conta de reserva o montante de R\$ 448,2 milhões, considerando as valorizações ocorridas. A maior parte desse valor refere-se às reavaliações ocorridas nos imóveis referentes aos bens de uso especial, ocorridas no 3º trimestre de 2024.

s) Apuração do resultado

No modelo PCASP, é possível a apuração dos seguintes resultados:

- I. Orçamentário;
- II. Financeiro; e
- III. Patrimonial.

- Resultado orçamentário – o regime orçamentário da União segue o disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/1964. Desse modo, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele

legalmente empenhadas.

O resultado orçamentário representa o confronto entre as receitas orçamentárias realizadas e as despesas orçamentárias empenhadas, não se computando, portanto, as despesas liquidadas e as despesas pagas, em atendimento ao art. 35 supracitado. O superávit/déficit é apresentado diretamente no Balanço Orçamentário. O déficit é apresentado junto às receitas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário; enquanto que o superávit é apresentado junto às despesas.

As colunas de "Previsão Inicial" e "Previsão Atualizada" da Receita conterão os valores correspondentes às receitas próprias ou os decorrentes de recursos vinculados a despesas específicas, fundo ou órgão, consignados na LOA.

As receitas próprias compreendem as receitas arrecadadas diretamente pelos órgãos decorrentes do seu esforço institucional. Incluem doações financeiras de diversas origens; refeições dos restaurantes universitários; inscrições em cursos; venda de livros etc.

Estudos da STN apontam que “o balanço orçamentário é estruturado para atender a um “ente público” e não para demonstrar as movimentações de créditos, pois os valores concedidos são iguais aos valores recebidos entre as unidades que compõem o ente. Entende-se por “ente”: União (OFSS), Estados, Distrito Federal e Municípios. Portanto, a concepção de ente pode gerar confusão no BO de Órgãos e Ugs (no caso a FUMA), pois não apresentará os valores da coluna “Dotação Inicial” e

“Dotação Atualizada”, exceto receitas próprias ou recursos vinculados, como é o caso (MEC x FNDE x FIES x Salário-Educação). Caso o órgão não possua essas duas origens de receita, o BO demonstrará apenas a execução do crédito, visualizada na coluna de “Despesas Empenhadas”.

Os valores recebidos pelas universidades e institutos, por exemplo, provenientes do MEC ou de outros órgãos, não são mais visualizados no "BO", na coluna "Previsão Atualizada" da Receita, desde 2011, quando foi reformulada a sua estrutura pela STN. A justificativa para retirada da movimentação de créditos do Balanço Orçamentário foi a de que “crédito” e “dotação” não são sinônimos. Esta, corresponde aos valores fixados na LOA; enquanto aqueles correspondem aos valores movimentados pela execução orçamentária (dentro de um mesmo ente). Para identificar os créditos recebidos de outros órgãos não pertencentes à estrutura do MEC, deve-se gerar um relatório gerencial sobre "Movimentação Orçamentária". Portanto, os créditos recebidos ou concedidos não são adicionados ou deduzidos da coluna "Previsão Atualizada".

Cabe ressaltar que o total da "Despesa Empenhada" superior ao total da "Dotação Inicial" ou "Dotação Atualizada" pode acontecer em qualquer órgão e não representa um erro. Significa que, além do seu próprio orçamento, o órgão executou (empenhou) despesas com o orçamento de outros órgãos, por meio do recebimento de créditos orçamentários.

Execução dos Restos a Pagar: consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro anterior. O conceito de restos a pagar relaciona-se aos estágios da despesa pública, representados pelo empenho, liquidação e pagamento. O empenho constitui o primeiro estágio de comprometimento da despesa pública, referente à reserva de dotação orçamentária para pagamento futuro de um produto ou serviço específico no momento da contratação. A liquidação é o segundo estágio da despesa pública e consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, após a entrega do bem ou serviço objeto do gasto. O pagamento é o terceiro e último estágio da despesa e resulta na extinção da obrigação, após o respectivo ateste. Quando o pagamento deixa de ser efetuado no exercício do empenho, procede-se, então, à inscrição em restos a pagar. Estes, no momento da inscrição, são classificados em dois tipos: processados e não processados. Os restos a pagar processados se referem a despesas empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício. Já os restos a pagar não processados se referem a despesas empenhadas, mas ainda não liquidadas, e conseqüentemente não pagas até o final do exercício. Os restos a pagar que, no encerramento do ano seguinte à sua inscrição, permanecerem pendentes de pagamento são reinscritos em RP.

- Resultado financeiro – o resultado financeiro representa o confronto entre ingressos e dispêndios, orçamentários e

extraorçamentários, que ocorreram durante o exercício e alteraram as disponibilidades do órgão. Pelo Balanço Financeiro, é possível realizar a apuração do resultado financeiro. Esse resultado não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial. Pela observância do princípio de caixa único, é possível, também, verificar o resultado financeiro na Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, que apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.

A DFC 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. Sua análise permite a 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.

- Resultado patrimonial – a apuração do resultado patrimonial consiste na confrontação das variações patrimoniais aumentativas (VPA) com as variações patrimoniais diminutivas (VPD) constantes da Demonstração das Variações Patrimoniais. A DVP evidencia as alterações (mutações) verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício que passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial.

As VPA são reconhecidas quando for provável que benefícios econômicos fluirão para o MEC e quando puderem ser mensuradas confiavelmente, utilizando-se a lógica do regime de competência. A exceção se refere às receitas tributárias e às transferências recebidas, que seguem a lógica do regime de caixa, o que é permitido de acordo com o modelo PCASP, em atendimento à Lei nº 4.320/1964.

As VPD são reconhecidas quando for provável que ocorrerá decréscimos nos benefícios econômicos para o MEC, implicando em saída de recursos ou em redução de ativos ou na assunção de passivos, seguindo a lógica do regime de competência. A exceção se refere às despesas oriundas da restituição de receitas tributárias e às transferências concedidas, que seguem lógica do regime de caixa, o que é permitido de acordo com o modelo PCASP, em atendimento à Lei nº 4.320/1964.

A apuração do resultado se dá pelo encerramento das contas de VPA e VPD, em contrapartida a uma conta de apuração. Após esse processo, o resultado obtido é transferido para conta de Superávit/Déficit do Exercício, evidenciada no Patrimônio Líquido do órgão. O detalhamento do confronto entre VPA e VPD é apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Com função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado, o resultado patrimonial apurado não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço

público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais do órgão.