



**Subsecretaria de Contabilidade
Pública – SUCON**

**Coordenação-Geral de
Contabilidade e Custos da União –
CCONT**

Revisão Analítica

Brasília-DF, Setembro/2015.

Agenda

- Introdução
- Revisão Analítica
- Revisão Analítica na União
- Notas Explicativas
- Considerações Finais

Introdução

- Motivação: Mudança na metodologia de análise das demonstrações trimestrais.
- Objetivo principal: Explicar a lógica de revisão analítica.
- Objetivos secundários:
 - Demonstrar exemplo da aplicação da revisão analítica;
 - Apresentar as características das consultas para o terceiro e o quarto trimestres de 2015;
 - Promover o *feedback* sobre as notas explicativas do segundo trimestre de 2015.

Revisão Analítica

- Testes substantivos (Conselho Federal de Contabilidade, 2003):
 - Visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade;
 - Dividem-se em:
 - Testes de transações e saldos; e
 - Procedimentos de revisão analítica.
- Revisão analítica (Conselho Federal de Contabilidade, 2003):
 - Verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

Revisão Analítica

- Revisão analítica (American Institute of Certified Public Accountants, 2002):
 - Consiste em avaliações de informações contábeis feitas por um estudo dos relacionamentos entre os dados financeiros, bem como, entre estes e os dados não financeiros;
 - Os procedimentos analíticos vão desde **comparações simples** para a utilização de modelos complexos que envolvem muitas relações e elementos;
 - Condições particulares podem causar variações nestes relacionamentos, como, por exemplo, transações incomuns ou eventos específicos, representando mudanças, flutuações aleatórias ou distorções;

Revisão Analítica

- Revisão analítica (American Institute of Certified Public Accountants, 2002):
 - Compreender as relações financeiras é essencial no planejamento e avaliação dos resultados da revisão analítica, e, geralmente, requer conhecimento do negócio da entidade;
 - Os procedimentos analíticos envolvem comparações de valores registrados ou relações obtidas a partir dos valores registrados;
 - As principais fontes para a revisão analítica:
 - Informações de períodos anteriores, quando comparáveis;
 - Resultados antecipados, por exemplo, orçamentos ou previsões;
 - Relações entre as informações contábeis do período;
 - Relações entre as informações financeiras e as não financeiras relevantes.

Revisão Analítica na União

- Na União a revisão analítica vem sendo implementada a partir do uso das “máscaras”, um conjunto de planilhas cujo objetivo era apresentar as principais variações ocorridas nas demonstrações contábeis (análise unidimensional);
- No exercício de 2015, as “máscaras” estão sendo substituídas por consultas no Tesouro Gerencial (TG), utilizando uma perspectiva multidimensional;
- Os principais conceitos utilizados na proposta de revisão analítica da União: (a) análise vertical, (b) análise horizontal e (c) indicadores (implementação futura).

Revisão Analítica na União

- Análise vertical:
 - Conceito: Análise acerca do percentual que cada elemento representa em relação ao conjunto;
 - Objetivo: Demonstrar a importância de cada item na demonstração contábil a que pertence;
 - Quando utilizada na revisão analítica, visa a identificação dos elementos mais relevantes, porém deve ser considerada em conjunto com quocientes e/ ou indicadores;

▪ Exemplo:

ATIVO	Valores em R\$	AV %
Circulante	1.000,00	20,0%
Não Circulante	5.000,00	80,0%
Ativo Total	6.000,00	100,0%

Revisão Analítica na União

- Análise horizontal:

- Conceito: Análise da evolução temporal de itens das demonstrações contábeis;
- Objetivo: Demonstrar a presença ou ausência de tendência do respectivo item da demonstração contábil;
- Quando utilizada na revisão analítica, visa a identificação dos elementos com variações relevantes, porém deve ser considerada em conjunto com quocientes e/ ou indicadores;

- Exemplo:

ATIVO	20x0	20x1	AH %
Circulante	600,00	1.000,00	66,6%
Não Circulante	4.400,00	5.000,00	13,6%
Ativo Total	5.000,00	6.000,00	20,0%

Revisão Analítica na União

- Indicadores (implementação futura):
 - Conceito: Representa a relação entre contas e/ou itens das demonstrações contábeis;
 - Objetivo: Obter números-índices que descrevam aspectos relacionados com o desempenho econômico-financeiro das entidades;
 - Quando utilizados na revisão analítica, visam a identificação de elementos e/ou variações relevantes, porém devem ser considerados em conjunto com outros indicadores;
 - Exemplo: Indicador de Capacidade de Pagamento = Despesas com Benefícios Sociais / Receitas Próprias.

Revisão Analítica na União

- Consultas para o 3º trimestre de 2015:
 - Diretório: Relatórios Compartilhados -> Consultas Gerenciais -> Relatórios de Bancada de Órgãos Superiores -> Notas Explicativas_GEDEC;
 - Consultas:
 - Revisão Analítica_Ativo;
 - Revisão Analítica_Passivo Circulante e Não Circulante;
 - Revisão Analítica_PL;
 - Revisão Analítica_VPA;
 - Revisão Analítica_VPD;
 - Previsão de atualização: Até 10 de outubro de 2015;
 - Prazo para envio: Até 30 de outubro de 2015;
 - Será necessário o envio das planilhas, mesmo para as unidades que adicionarem as notas explicativas no SIAFI.

Revisão Analítica na União

- Consultas para o 3º trimestre de 2015:
 - Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido: Analisar conjuntamente a AV, a AH e a coluna Diferença, a partir de uma comparação trimestral;
 - VPAs e VPDs: Analisar conjuntamente a AV, a AH e a coluna Diferença, a partir de uma comparação mensal;
- Consultas para o 4º trimestre de 2015:
 - Implementação de melhorias na apresentação e no cálculo da AV da coluna Diferença;
 - Estarão disponíveis até o final da primeira quinzena de dezembro de 2015;
 - Prazo para envio: 15 de janeiro de 2016 (previsão inicial).

Revisão Analítica na União

- Exemplo 1: Revisão analítica a partir da consulta do 2º trimestre de 2015.

A AV indica que o item é pouco expressivo, porém a AH indica que houve uma variação relevante.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	CAIXA E EQUIVALENTES EM MOEDA NACIONAL	2.573.018.461	0,91%	1.112.530.575	0,40%	1.460.487.886	0,51%	131,28%	127,50%
	Total	2.573.018.461	0,91%	1.112.530.575	0,40%	1.460.487.886	0,51%	131,28%	127,50%
IMOBILIZADO	BENS IMOVEIS	236.479.023.190	83,65%	234.457.601.260	84,31%	2.021.421.930	-0,66%	0,86%	-0,78%
	BENS MOVEIS	437.303.710	0,15%	421.508.328	0,15%	15.795.381	0,00%	3,75%	2,06%
	DEPRECIACAO, EXAUSTAO E AMORTIZACAO ACUMULADA	(568.768.088)	-0,20%	(545.138.057)	-0,20%	(21.629.981)	0,00%	3,97%	2,27%
	REDUCAO AO VALOR RECUPERAVEL DE IMOBILIZADO	(4.502)	0,00%	(194.043)	0,00%	189.541	0,00%	-97,68%	-97,72%
	Total	236.349.554.360	83,60%	234.333.777.488	84,26%	2.015.776.871	-0,66%	0,86%	-0,78%

A AV indica que o item é muito expressivo, porém a AH indica que houve uma variação irrelevante.

A AV indica que o item é inexpressivo, porém a AH indica que houve uma variação relevante.

Revisão Analítica na União

- Exemplo 2: Revisão analítica a partir da consulta do 2º trimestre de 2015.

A diferença entre períodos representa cerca de 10,4% da variação total do passivo exigível, apesar da AH indicar ser um valor inexpressivo.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
OBRIG TRABALHISTAS,PREVID E ASSIST A PAGAR-CP	BENEFICIOS ASSISTENCIAIS A PAGAR	40.000	0,00%	40.000	0,00%	0	0,00%	0,00%	4,03%
	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS A PAGAR	3.685.855.610	14,35%	3.817.740.672	14,29%	(131.885.062)	0,06%	-3,45%	0,44%
	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	80.596.854	0,31%	80.516.632	0,30%	80.221	0,01%	0,10%	4,14%
	PESSOAL A PAGAR	5.096.149.942	19,85%	5.272.366.803	19,74%	(176.216.861)	0,11%	-3,34%	0,56%
	Total	8.862.642.406	34,51%	9.170.664.107	34,33%	(308.021.701)	0,18%	-3,36%	0,54%
PROVISOES A CURTO PRAZO	OUTRAS PROVISOES A CURTO PRAZO	5.947.347.631	23,16%	6.912.877.192	25,88%	(965.529.560)	-2,72%	-13,97%	-10,50%
	PROVISAO PARA RISCOS TRABALHISTAS A CP	335.275	0,00%	160.437	0,00%	174.839	0,00%	108,98%	117,40%
	Total	5.947.682.907	23,16%	6.913.037.628	25,88%	(965.354.722)	-2,72%	-13,96%	-10,49%

A AV indica que o valor é inexpressivo. A AH indica que houve uma variação relevante. Todavia a diferença é inferior a 0,01% da variação total do passivo exigível.

A diferença entre períodos representa cerca de 11,3% da variação total do passivo exigível, apesar da AH indicar ser um valor inexpressivo.

Revisão Analítica na União

- Exemplo 3: Revisão analítica a partir da consulta do 1º trimestre de 2015.

Houve uma variação positiva de 30% entre jan e fev e uma variação positiva de 10% entre fev e mar. O item demonstra uma tendência de crescimento, porém a uma taxa não constante.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	31/01/2015		28/02/2015		Diferença fev-jan		31/03/2015		Diferença mar-fev	
		CCon - Título (4)	Movimento Líquido - R\$	AV%	Movimento Líquido - R\$	AV%	Movimento Líquido - R\$	AV%	Movimento Líquido - R\$	AV%	Movimento Líquido - R\$
TAXAS	TAXAS PELA PRESTACAO DE SERVICOS	15.944.931,76	2,85%	20.716.969,52	4,44%	4.772.037,76	1,59%	22.806.512,52	3,99%	2.089.543,00	-0,46%
VARIACOES MONETARIAS E CAMBIAIS	OUTRAS VARIACOES MONETARIAS E CAMBIAIS	9.821.451,30	1,76%	22.760.323,82	4,88%	12.938.872,52	3,12%	83.674.624,67	14,62%	60.914.300,85	9,74%
	VPA DECORRENTE DE FATORES GERADORES DIVERSOS	19.724.281,57	3,53%	7.414,92	0,00%	(19.716.866,65)	-3,53%	31.066.156,90	5,43%	31.058.741,98	5,43%

Item sem tendência definida. Possivelmente é acionado por eventos atípicos ou sem tendência previsível.

Houve um aumento de cerca de 60 milhões ao final do último mês do período. Seria necessário identificar as principais transações que causaram tal fato.

Notas Explicativas

- Notas Explicativas:
 - Conceito: Descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nas demonstrações contábeis;
 - Objetivo: Facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários;
 - Características: Devem ser claras, sintéticas e objetivas;
 - Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

Notas Explicativas

- Relação das notas explicativas com a revisão analítica:
 - As notas explicativas podem ser utilizadas para a abertura de informações de itens considerados importantes na revisão analítica realizada. Exemplo: Detalhamento da composição dos contratos de empréstimos;
 - Nas notas explicativas podem ser utilizadas informações não financeiras para auxiliar na explicação de itens relevantes. Exemplo: Identificação das categorias do ativo imobilizado (tempo de vida útil médio, taxa média de depreciação, periodicidade de realização de teste de recuperabilidade);
 - Na revisão analítica apenas temos a identificação dos itens relevantes, porém nas notas explicativas temos a descrição dos fatores que influenciaram, quais os impactos do evento descrito etc.

Notas Explicativas

- Exemplo 1: Revisão analítica X Nota explicativa.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
	CREDITOS A CURTO PRAZO	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	263.432.397	0,84%	223.656.393	0,73%	39.776.003	0,11%	17,78%
	Total	263.432.397	0,84%	223.656.393	0,73%	39.776.003	0,11%	17,78%	15,01%

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
(A)	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	Variação de 17,78% decorrente do registro da transferência na UG XXXXXX de recursos do XXXXX.

Notas Explicativas

- Exemplo 1: Revisão analítica X Nota explicativa.

001.XX Empréstimos e Financiamentos Concedidos

Os contratos de empréstimos e financiamentos concedidos sobre acompanhamento do órgão XXX possuem a seguinte composição e movimentação no período:

Contrato	Saldo Inicial	Amortizações	Juros e Encargos	Saldo Final
A	XX,XX	(XX,XX)	XX,XX	XX,XX
B	XX,XX	(XX,XX)	XX,XX	XX,XX
Outros	XX,XX	(XX,XX)	XX,XX	XX,XX
Total	XX,XX	(XX,XX)	XX,XX	XX,XX

A variação de 17,78% foi oriunda da concessão de empréstimo por intermédio do contrato B, cuja gestão é feita pelo Banco X e cujo vencimento ocorre em 31/12/20x7. Tal contrato refere-se à execução dos recursos do programa Y de responsabilidade deste órgão e tem como beneficiário a entidade Z.

Notas Explicativas

- Exemplo 2: Revisão analítica X Nota explicativa.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
DEMAIS OBRIGACOES A CURTO PRAZO	OUTRAS OBRIGACOES A CURTO PRAZO	1.456.538	12,53%	3.633.439	32,44%	(2.176.901)	-19,91%	-59,91%	-61,37%
	VALORES RESTITUIVEIS	280.363	2,41%	302.792	2,70%	(22.428)	-0,29%	-7,41%	-10,78%
	Total	1.736.901	14,94%	3.936.231	35,14%	(2.199.330)	-20,20%	-55,87%	-57,48%
	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACIONAIS A CP	0	0,00%	9.215	0,08%	(9.215)	-0,08%	-100,00%	-100,00%
	Total	0	0,00%	9.215	0,08%	(9.215)	-0,08%	-100,00%	-100,00%
	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR	5.580	0,05%	6.470	0,06%	(890)	-0,01%	-13,75%	-16,89%
	PESSOAL A PAGAR	9.882.893	85,01%	7.249.949	64,72%	2.632.944	20,29%	36,32%	31,35%
	Total	9.888.473	85,06%	7.256.419	64,78%	2.632.054	20,28%	36,27%	31,31%
Total		11.625.374	100,00%	11.201.864	100,00%	423.510	0,00%	3,78%	0,00%
		11.625.374	100,00%	11.201.864	100,00%	423.510	0,00%	3,78%	0,00%
		11.625.374	100,00%	11.201.864	100,00%	423.510	0,00%	3,78%	0,00%

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
I	PESSOAL A PAGAR	Variação decorrente do lançamento das provisões da folha.

Notas Explicativas

- Exemplo 2: Revisão analítica X Nota explicativa.

001.XX Pessoal a Pagar

A composição das obrigações relativas aos gastos com pessoal a pagar é a seguinte:

• Folha Normal do Mês Jun/20x5	100.000,00
• Folha Suplementar do Mês Jun/20x5	25.000,00
• Primeira Parcela do 13º Salário	50.000,00
• <u>Ajustes e compensações</u>	<u>(10.000,00)</u>
• Pessoal a Pagar	165.000,00

Neste trimestre, a principal alteração neste item foi decorrente da apropriação da primeira parcela do 13º salário, representado 30% do item, sendo o principal evento responsável pela variação do mesmo.

Notas Explicativas

- Exemplo 3: Revisão analítica X Nota explicativa.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
CREDITOS A CURTO PRAZO	AJUSTE DE PERDAS DE CREDITOS A CURTO PRAZO	(9.983.146)	-0,01%	(159.089)	0,00%	(9.824.057)	-0,01%	6175,18%	5816,55%
	CLIENTES	50.832.762	0,04%	44.857.364	0,04%	5.975.398	0,00%	13,32%	6,84%
	CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER	399.553	0,00%	399.553	0,00%	0	0,00%	0,00%	-5,72%
	DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	206.414	0,00%	206.414	0,00%	0	0,00%	0,00%	-5,72%
	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	55	0,00%	(210.462.329)	-0,17%	210.462.385	0,17%	-100,00%	-100,00%
	Total	41.455.638	0,03%	(165.158.087)	-0,13%	206.613.726	0,17%	-125,10%	-123,67%

Notas Explicativas

- Exemplo 3: Revisão analítica X Nota explicativa.

Nº	DESCRIÇÃO	CONTEÚDO
(A)	AJUSTE DE PERDAS DE CREDITOS A CURTO PRAZO	A variação em "Ajuste de Perdas de Créditos de Curto Prazo", cuja conta 11291.02.00 (Ajuste de Perdas em Créditos de Liquidação Duvidosa), pertencente ao subgrupo CREDITOS A CURTO PRAZO, ocorreu devido à transferência, no mês de abril, do saldo registrado na conta 11391.01.01, pertencente ao subgrupo DEMAIS CREDITOS E VALORES A CURTO PRAZO, para a conta específica referente a créditos a receber de <u>Cientes</u> , no total de R\$ XX,XX. Esse procedimento provocou apenas uma mutação entre contas do Ativo, não gerando alteração quantitativa, isto é, não impactou o total do PL. Entretanto, a partir do mês de maio, passaram a ser feitos registros referentes à reversão de Ajuste de Perdas, que representa a contrapartida da variação ocorrida na conta do ativo, no total de R\$ XX,XX, contabilizado na conta 49721.01.00, pertencente ao grupo de Outras Variações Patrimoniais Aumentativas, impactando de forma positiva o PL. A conta 11291.02.00 fechou o mês de junho com um saldo de R\$ XX,XX, em função de outros registros efetuados pelo órgão.

Notas Explicativas

- Exemplo 4: Revisão analítica X Nota explicativa.

CCon - Subgrupo (3)	Mês Lançamento	30/06/2015		31/03/2015		Diferença		AH(%)	
	CCon - Título (4)	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%	Saldo Atual - R\$	AV%
INTANGIVEL	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS	685.403	0,00%	7.239	0,00%	678.164	0,00%	9367,83%	8832,27%
	SOFTWARES	795.560.432	0,02%	734.466.232	0,02%	61.094.200	0,00%	8,32%	2,19%
	Total	796.245.835	0,02%	734.473.471	0,02%	61.772.363	0,00%	8,41%	2,28%

Notas Explicativas

- Exemplo 4: Revisão analítica X Nota explicativa.

Nota 9 - Intangível

Conta	Descrição	30.06.2015	30.06.2014	Var. %
124000000	Intangível	728.242.366,43	536.339.954,25	35,8%

O Intangível corresponde aos direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade, sendo mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição ou de produção.

Notas Explicativas

- Exemplo 4: Revisão analítica X Nota explicativa.

9.1 Softwares

A tabela a seguir apresenta levantamento dos sistemas informatizados no âmbito do Ministério XXXXX.

Tabela 16: Softwares

Estrutura Organizacional	Quantidade de Sistemas	Vida Útil Estimada	Desenvolvimento	R\$
XXX ⁽¹⁾	30	Indefinida	Externo	667.933.172,18
	399	Definida	Externo	
XXX	Sem informação			22.134.183,74
XXX (Demais)	Sem informação			9.361.136,15
XXX ⁽¹⁾	26	Indefinida	Externo	16.785.904,12
XXX	01	Definida	Externo	235.157,97
XXX	01	Indefinida	Externo	604.453,41
XXX ⁽¹⁾	01	⁽³⁾	Externo	6.000,00
XXX ⁽²⁾	12	⁽²⁾	Externo	8.811.844,60
XXX	1	Indefinida	Externo	1.694.335,06
Total				727.566.187,23

⁽¹⁾ Informações relativas à quantidade, vida útil e desenvolvimento referem-se ao mês de Junho/15.

⁽²⁾ Compra centralizada para todo o Ministério XXXXX. Vida útil pendente de definição.

⁽³⁾ Vida útil pendente de definição.

Considerações Finais

- A revisão analítica é uma ferramenta importante para a identificação de itens relevantes e/ou com variações relevantes nas demonstrações contábeis;
- Todavia, apenas a revisão analítica não é suficiente para a produção de notas explicativas claras, concisas e objetivas;
- A elaboração de notas explicativas é uma necessidade para maior qualidade das informações contábeis evidenciadas pelas entidades públicas brasileiras;
- Próximos passos: (a) desenvolvimento de modelos de algumas notas explicativas, (b) ampliação da inserção de notas explicativas no SIAFI e (c) desenvolvimento de indicadores.

Referências

- American Institute of Certified Public Accountants. (2002). Analytical Procedures.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2003). Resolução CFC Nº 953/03.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 6ª edição.

Créditos/Contato

Gerência de Elaboração de Demonstrações
Contábeis – GEDEC

Tel.: +55 61 3412-4971