



**Ciências Contábeis**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



**Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva**  
**Anderson José Freitas de Cerqueira**

**FCCC32**

# **Contabilidade Governamental**

# CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

*Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva*  
*Anderson José Freitas de Cerqueira*

# CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

Salvador  
2020

## UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva  
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira  
Pró-Reitoria de Ensino de Graduação  
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho  
Faculdade de Ciências Contábeis  
Diretor da Unidade: Prof. Ronaldo Pesente

Superintendência de Educação a  
Distância -SEAD

Superintendente  
Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais  
CTE-SEAD

Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional  
Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB  
Andréa Leitão

## Bacharelado em Ciências Contábeis

Coordenador:  
Prof. Joséilton Silveira da Rocha

## Produção de Material Didático

Coordenação de Tecnologias Educacionais  
CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &  
Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação  
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico  
Haenz Gutierrez Quintana

Foto de capa:

Equipe de Revisão:  
Edivalda Araujo

Julio Neves Pereira

Márcio Matos

Simone Bueno Borges

Equipe Design  
Supervisão: Alessandro Faria

Editoração / Ilustração:

Bruno Deminco; Davi Cohen; Felipe  
Almeida Lopes; Luana Andrade; Michele

Duran de Souza Ribeiro; Rafael Moreno  
Pipino de Andrade; Vitor Souza; Flávia  
Moreira; Amanda Soares Fahel.

Design de Interfaces:  
Raissa Bomtempo  
Jessica Menezes

Equipe Audiovisual  
Direção:  
Haenz Gutierrez Quintana

Produção:  
Daiane dos Santos; Victor Gonçalves  
Câmera, teleprompter e edição  
Gleyson Públio; Valdinei Matos

Edição:  
Maria Giulia Santos; Sabrina Oliveira;  
Adriane Santos.

Animação e videografismos:

Camila Correia; Gean Almeida; Mateus  
Santana; Roberval Lacerda.

Edição de Áudio/trilha sonora:

Mateus Aragão; Rebecca Gallinari.



O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) Sistema de Bibliotecas da UFBA

S586 Silva, Maria Valesca Damásio de Carvalho.  
Contabilidade governamental / Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Anderson José  
Freitas de Cerqueira. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de  
Educação a Distância, 2020.  
103 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na  
modalidade EaD da UFBA.

ISBN: 978-65-5631-004-6

1. Contabilidade pública. 2. Finanças públicas. 3. Despesa pública. 4. Balanço  
(Contabilidade). I. Cerqueira, Anderson José Freitas de. II. Universidade Federal da Bahia.  
Faculdade de Ciências Contábeis. III. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de  
Educação a Distância. IV. Título.

CDU: 657

# SUMÁRIO

<b>APRESENTAÇÃO</b>	<b>07</b>
<b>UNIDADE 1 - Lógica da contabilidade aplicada ao setor público - CASP</b>	<b>10</b>
<b>1.1 – Aspectos introdutórios da CASP</b>	<b>10</b>
Tópico 1.1.1– Conceito, objetivos e objeto da CASP	10
Tópico 1.1.2 – Contexto e importância da contabilidade aplicada ao setor público - CASP: Processo de Convergência	13
Tópico 1.1.3 – Histórico, fundamentação legal e abrangência contábil	16
Tópico 1.1.4 – Campo de Aplicação	18
Tópico 1.1.5 – Regime(s) Contábil(eis) Aplicável(eis)	25
Tópico 1.1.6 – Atividade	27
<b>1.2 – Principais atualizações da CASP</b>	<b>27</b>
Tópico 1.2.1– Nova Estrutura Conceitual aplicável ao Setor Público- NBC TSP/2016	29
Tópico 1.2.1.1 Composição do Patrimônio Público	32
Tópico 1.2.2 – Plano de Contas aplicado ao Setor Público – PCASP	33
Tópico 1.2.2.2 Subsistemas de Informações Contábeis e os tipos de natureza das informações	34
Tópico 1.2.2.3 Lógica do registro contábil	37
Tópico 1.2.2.4 Indicador de cálculo do superávit financeiro, definido na parte IV – PCASP, para atender às exigências da Lei n.º 4.320/1964.	41
Tópico 1.2.3 – Atividade	47
<b>UNIDADE 2 - Patrimônio Público</b>	<b>48</b>
<b>2.1 – Receitas Públicas</b>	<b>48</b>
Tópico 2.1.1– Definição	48
Tópico 2.1.2 – Reconhecimento da receita orçamentária	49
Tópico 2.1.3 – Contabilização da receita orçamentária	50
<b>2.2 – Despesas Públicas</b>	<b>51</b>
Tópico 2.2.1– Definição	51
Tópico 2.2.2 – Reconhecimento da despesa orçamentária	52

Tópico 2.2.3 – Contabilização da despesa orçamentária	53
<b>2.3 – Receita x Despesa sob enfoque patrimonial</b>	<b>54</b>
<b>2.4 – Variações patrimoniais</b>	<b>55</b>
Tópico 2.4.1– Variações patrimoniais aumentativas	57
Tópico 2.4.2 – Variações patrimoniais diminutivas	58
<b>2.5 – Mensuração inicial</b>	<b>61</b>
<b>2.6 – Mensuração subsequente</b>	<b>62</b>
Tópico 2.6.1– Teste de recuperabilidade	62
Tópico 2.6.1.1 – Reversão da perda por irrecuperabilidade	64
Tópico 2.6.2 – Depreciação, amortização e exaustão	64
<b>2.7 – Tópicos especiais</b>	<b>65</b>
Tópico 2.7.1– Controles orçamentários	65
Tópico 2.7.1.1 – Restos a pagar	66
Tópico 2.7.2 – Controle de devedores e credores	67
Tópico 2.7.2.1 – Atos potenciais	67
Tópico 2.7.2.2 – Administração Financeira: Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	68
Tópico 2.7.3 – Atividade	70
<b>UNIDADE 3 - Demonstrações Contábeis</b>	<b>72</b>
<b>3.1 – Previsão legal e estrutura</b>	<b>72</b>
<b>3.2 – Balanço patrimonial</b>	<b>74</b>
<b>3.3 – Balanço orçamentário</b>	<b>80</b>
<b>3.4 – Balanço financeiro</b>	<b>84</b>
<b>3.5 – Demonstração das variações patrimoniais</b>	<b>87</b>
<b>3.6 – Demonstração dos fluxo de caixa</b>	<b>92</b>
<b>3.7 – Demonstração das mutações no patrimônio líquido</b>	<b>94</b>
<b>3.8 – Notas explicativas às demonstrações contábeis</b>	<b>96</b>
<b>3.9 – Exemplo do estado de Minas Gerais</b>	<b>96</b>
<b>3.10 – Atividade</b>	<b>102</b>

# APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA

Caríssimos(as) alunos(as) de Ciências Contábeis,

Sejam muito bem-vindos(as) à Contabilidade Governamental! Ela tem como objetivo levá-los(as) à reflexão quanto ao objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, fornecendo informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; à adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Este estudo lhes farão refletir acerca de questões relacionadas ao processo histórico da contabilidade aplicada ao setor público, sua conceituação, objeto e campo de aplicação, o patrimônio e os seus subsistemas de informações contábeis; as transações no setor público e o registro contábil, o plano de contas aplicado ao setor público, as demonstrações contábeis, o processo de consolidação das demonstrações contábeis no setor público, e, por fim, a prestação de contas, controle social e transparência no setor público.

Como bacharéis em Ciências Contábeis, vocês precisarão ser profissionais que compreendam a dinâmica da contabilidade do setor público, que, há uma década aproximadamente, com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, tem se aproximado às normas e aos procedimentos do setor privado.

Torcemos que este estudo de Contabilidade Governamental faça-lhes refletir sobre o processo de contabilização das contas patrimoniais, orçamentárias e de controle do setor público e a relevância de refletir o patrimônio público de forma fidedigna, sendo agora o protagonista da contabilidade pública. O orçamento vem sendo preponderante nas decisões do governo, mas com as modificações do processo de convergência, o patrimônio público como objeto de estudo torna-se o protagonista.

Essa disciplina possui uma carga horária de 68 horas e está dividida em três unidades: a Unidade I trará a lógica dessa “nova” contabilidade pública e algumas das suas mudanças e atualizações; a Unidade II discorrerá sobre o objeto precípua da contabilidade pública: o patrimônio público, e, por fim, a Unidade III estudará os principais aspectos das demonstrações contábeis. Teremos o ambiente virtual de aprendizagem, no qual iremos dialogar, compartilhar conhecimentos e dirimir dúvidas.

Três fontes importantes de estudos dessa matéria são a lei 4.320/64, os Manuais de Contabilidade aplicada ao Setor Público editados pela Secretaria do Tesouro Nacional, e a NBC TSP\_ Nova Estrutura Conceitual (1ª Norma Internacional convergida) editada em outubro/2016. Temos também as NBCTs 16, as primeiras normas do setor público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade- CFC, além de livros e artigos da matéria. Ah, temos esse livro aqui que fizemos com dedicação e cautela, levantando pontos de destaque, mas longe de esgotar os assuntos que envolvem a CASP.

Bons estudos e dedicação!

Profª Drª Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

Profº MsC Anderson José Freitas de Cerqueira

“Pra viver e pra ter, não é preciso muito não, a lição está em cada gesto” (Jair Oliveira)

# MINI CURRÍCULO DOS PROFESSORES

## **Maria Valesca Damásio de C. Silva**

Tem Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (1998), Graduação em Economia pela Universidade Católica do Salvador (1997), Especialização em Metodologia do Ensino Superior pelo Centro de Estudos de Pós-Graduação Olga Mettig (2003), é Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia (2005) e Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia- UFBA (2011). Atualmente é Professora Adjunta da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (FCC-UFBA), atuando na Graduação (presencial e EAD) e Mestrado (Acadêmico em Contabilidade e no Profissional em Administração), é Membro do Conselho Superior de Pesquisa e Extensão da UFBA (CAPEX), do Conselho Superior de Ensino, pesquisa e Extensão (CONSEPE) e representante do CONSEPE no Conselho de Curadores da UFBA, Instrutora da Escola de Administração Fazendária - ESAF e avaliadora de periódicos como Revista de Contabilidade da UFBA, Revista Evidenciação Contábil e Finanças da UFPB, Revista Mineira de Contabilidade (RMC), Revista Universo Contábil, além de ser avaliadora de artigos de Congressos como os da USP (Internacional e de Iniciação Científica), ANPCONT, UnB de Contabilidade e Governança (CCG UnB) e EBAP (Encontro Brasileiro de Administração Pública). Foi Coordenadora de Cursos de Ciências Contábeis- EAD em Universidades da rede privada de 2007 a 2013 e Professora de diversas disciplinas em IES privadas (presencial e EAD). Atua em Pós-Graduações na UNEB e na UFBA com disciplinas da área pública como: Gestão Democrática e Participativa, O Público e o Privado na Gestão Pública, Orçamento e Finanças Públicas, Contabilidade Governamental, Gestão e Políticas Públicas, Administração e Controladoria Pública, e Participação e Cidadania.. Tem experiência na área de Educação Superior, é estudiosa da área de gestão pública, ciência política e metodologia científica e da pesquisa, e líder do grupo de pesquisa do CNPq: GPPE (Grupo de pesquisa de Gestão Pública, Privada e Economia) na Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA.

## **Anderson José Freitas de Cerqueira**

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia. Profissionalmente, atua como: professor nos cursos de graduação voltados para gestão na Universidade Salvador (UNIFACS) e no Centro Universitário Estácio da Bahia (ESTÁCIO - FIB), nesta última também na pós-graduação; e de Ensino à Distância (EAD) no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia (UFBA); professor no MBA em Controladoria e Compliance da Universidade Católica de Salvador (UCSAL); e, membro do Núcleo Docente Estruturante do Centro Universitário Estácio da Bahia. Membro do Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Controladoria da UFBA, credenciado pelo CNPq. Coordenador de projeto de pesquisa e bolsista de produtividade na (ESTÁCIO - FIB). Em paralelo, desenvolve atividades de consultoria e assessoramento nas áreas de contabilidade financeira e gerencial. Tem interesse em pesquisas em Contabilidade financeira e gerencial, teoria dos Jogos e gerenciamento de resultados, com ênfase em aspectos comportamentais e culturais por meio de modelos experimentais em ambiente que envolva confiança, reciprocidade e reputação.

# UNIDADE 1

## Lógica da contabilidade aplicada ao setor público - CASP

Um dos principais objetivos da Contabilidade aplicada ao Setor Público (CASP) é permitir a identificação, o estímulo, a adoção e a manutenção de boas práticas de governança e de contabilidade no âmbito do Estado. Para se ter uma ideia, a importância da CASP pode ser constatada a partir da verificação de dados do IBGE de 2018 que mostram que aproximadamente 10,6% da população ocupada está voltada para atividades do setor público. Hoje, esse percentual deve estar maior, revelando que as oportunidades no setor governamental estão aumentando. Mas, é preciso ficar atentos, haja vista que a complexidade da administração pública exige funcionários bem treinados, com conhecimento das boas práticas de gerência, tanto de recursos humanos, como da gestão do patrimônio público.

Então, o nosso curso é um ponto de partida nesse processo de formação para atuar no Setor Público. Nessa Unidade I apresentaremos os principais aspectos que compõem a lógica da CASP.

### 1.1 Aspectos introdutórios da CASP

Nesse subitem 1.1 você terá a oportunidade de conhecer os aspectos introdutórios da CASP, tais como: qual é seu conceito, seus objetivos e objeto; qual o contexto em que a CASP opera e sua importância; com se deu, basicamente, os processos de convergência do Brasil às normas internacionais (IFRS/IPSAS); seu histórico, sua fundamentação legal e abrangência contábil; o seu campo de aplicação; qual(is) regime(s) contábil(eis) aplicável(eis); e, por fim, existirão algumas atividades para verificar a compreensão dos conteúdos estudados nesse subitem 1.1. Vamos começar?

## 1.1.1 Conceito, objetivos e objeto da CASP

A contabilidade pública pode ser entendida como o ramo da ciência contábil que sistematiza, registra e gera informações a partir da ocorrência de atos e fatos contábeis, interligando aspectos de natureza financeira, patrimonial, orçamentária e de controle do patrimônio público.

Também recorreremos ao aparato normativo para conceituar a CASP:

“A contabilidade pública estuda, registra, controla e demonstra o orçamento aprovado e acompanha a sua execução” (art. 78, do Decreto-Lei nº 200/67).

“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (art. 79, do Decreto-Lei nº 200/67).

“A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (art. 83, da Lei nº 4.320/64).

“A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

(Art.50, §3º, LC.101/00)

O fato é que a CASP é um instrumento de apoio à Administração Pública na busca de uma gestão moderna, eficiente e eficaz.



Ilustração: Freepik

A contabilidade pública pode ser entendida como o ramo da ciência contábil que sistematiza, registra e gera informações a partir da ocorrência de atos e fatos contábeis, interligando aspectos de natureza financeira, patrimonial, orçamentária e de controle do patrimônio público.

Também recorreremos ao aparato normativo para conceituar a CASP:

O fato é que a CASP é um instrumento de apoio à Administração Pública na busca de uma gestão moderna, eficiente e eficaz.

E qual os principais objetivos da CASP?

O objetivo geral da CASP é estabelecer normas e procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais.

Já como objetivos específicos (STN, 2014), tem-se:

- a) Atender às necessidades de informação das organizações do setor público;
- b) Observar formato compatível com as legislações vigentes (Lei nº 4.320/1964, Lei 6.404/76, Lei Complementar nº 101/2000, etc.), os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP ou NBCTs 16;
- c) Adaptar-se, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS).

Então, para a maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Assim, esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional (MCASP, 2018). E para que as entidades públicas alcancem o seu objetivo precípuo, a CASP ocupa papel preponderante.

Qual seria o objeto de estudo da CASP?

Objetos da Contabilidade Pública segundo a visão do Direito Financeiro – Lei 4.320/64: Há, sob a ótica do direito financeiro, 3 objetos da CASP. Isso mesmo, a Lei 4320/64, pelo seu viés orçamentário entendia dessa forma. Então, são eles:

- a) Patrimônio Público
- b) Orçamento Público
- c) Atos Administrativos Potenciais ( há necessidade de controle contábil para esses atos)- Exemplos nos artigos 83, 87 e 105 da Lei 4.320/64.)

Mas, por outro lado, precisamos recorrer ao Princípio da Entidade, cuja resolução foi revogada, mas continua em vigência o seu entendimento que o objeto da Contabilidade é o patrimônio, aquele de determinada entidade que esteja sob a análise e estudo, formado por bens, direitos e obrigações.

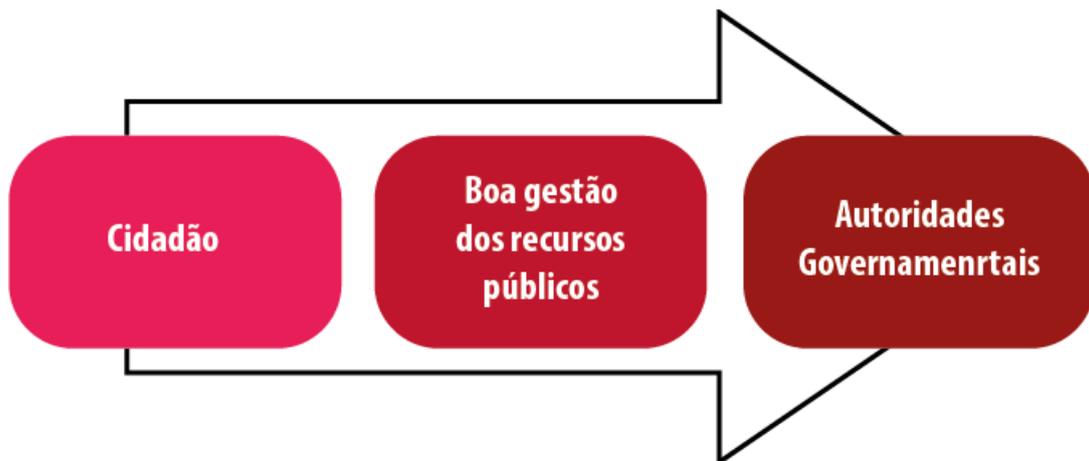
Assim, de maneira análoga, o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, também formado pelos bens, direitos e obrigações, públicos ou da fazenda pública.

A figura 1 abaixo esboça esse entendimento:



### 1.1.2 Contexto e importância da contabilidade aplicada ao setor público - CASP: Processo de Convergência.

Vamos entender o contexto das duas últimas décadas no Setor Público:



Nos últimos tempos, a cada dia, presenciamos a busca do cidadão pela boa gestão dos recursos públicos, afinal muitos são os tributos que são pagos ao erário público. Não é à toa que o país tem 36% do PIB em tributos, ou seja, uma das maiores cargas tributárias do mundo. Dessa forma, as autoridades governamentais, pressionadas pelas demandas

sociais, cada vez mais exigentes, tem tentado dar respostas para a sociedade. Então, é possível inferir que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi um dos “ponta pés” iniciais para a mudança de gestão da Res Pública. Segundo Lopes et al ( 2014):

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como ficou conhecida a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pode ser considerada uma luz no meio da escuridão, uma vez que visa garantir o controle e a transparência na gestão pública. Ao instituir a necessidade de elaboração e publicação, por meio eletrônico, de um conjunto de relatórios e demonstrações contábeis, esse dispositivo legal “acende uma luz diante dos olhos da sociedade”, possibilitando a instrumentalização do controle social. (LOPES et Al, 2014, p.1)

Os autores (2014, p.2) acrescentam, ainda, que o Brasil tem passado por profundas transformações nas áreas econômica, política e social. A necessidade de adaptações impostas pela velocidade com que as mudanças vêm acontecendo causa transtornos e põe em xeque a capacidade das instituições públicas de funcionarem de forma eficiente e atenderem às necessidades públicas. Fatores como precário atendimento às demandas sociais e excesso de burocracia contribuíram de forma decisiva para o fortalecimento de uma imagem negativa da administração pública.

No plano internacional, novas normas de contabilidade estão sendo editadas, tanto na área privada, quanto na pública. Então, além de avanços na dimensão jurídico-contábil no plano nacional, como a Lei nº 4.320/64 e a LRF, de 2000, estamos inseridos em um palco no qual a convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade, iniciada no setor privado está se estendendo ao setor público (IPSAS), com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP 16), a tradução das IPSAS pelo Conselho Federal de Contabilidade -CFC e pela Secretaria do Tesouro nacional- STN e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), criado pela STN, que já se encontra na sua 8ª edição.

O quadro 1 a seguir mostra a lógica das edições desse Manuais:

<b>EDIÇÕES DO MCASP</b>	<b>Válido para os exercícios:</b>
6ª edição (atual)	2015 e 2016
7ª edição (nov/2016)	2017 e 2018
8ª (jul/2018)	2019, 2020 e 2020
9ª edição (jul/2021)	2022 (...)

*Quadro 1: Programação das edições do MCASP*

*Fonte: STN, 2019*

Então, destaco que a CASP e contabilidade do setor privado estão convergindo para uma mesma base, tornando a contabilidade como única, resgatando sua essência, qual seja o patrimônio. Estamos sim, agora diante da contabilidade pública como linguagem mundial.

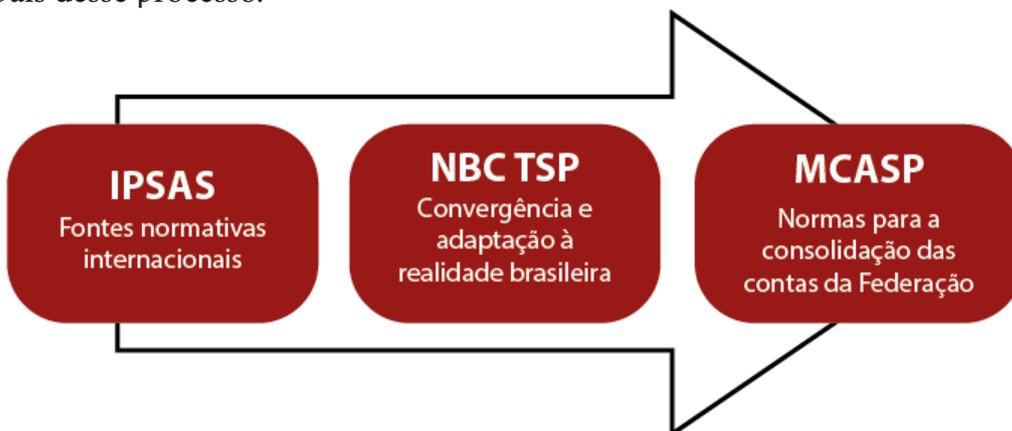


Figura 2: Contabilidade: linguagem universal no mundo dos negócios.

Fonte: Elaboração a partir do MCASP, 2014.

Ilustração: Freepik

No Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional- STN é o órgão central da contabilidade pública, e ela que edita os MCASP. Nesse processo de convergência, relevante papel está sendo desempenhado por CFC que vem se preocupando em dotar a contabilidade do setor público aos moldes internacionais. Na verdade, a STN e o CFC são os atores principais desse processo.



A convergência no Brasil visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais (CFC, 2020)

O Comitê Gestor foi criado pela Resolução CFC nº 1.103/07 e tem como objetivo identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC, dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, visando o alinhamento às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória (CFC, 2020).

### E nesse contexto, porque a CASP é importante?

A CASP fornece informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, analisando e controlando não apenas o aspecto material do patrimônio, mas também sob a ótica financeira e econômica, acompanhando inclusive a execução do orçamento público (Lei Orçamentária Anual), demonstrando as mudanças ocorridas e os resultados obtidos em determinado período.

## 1.1.3 Histórico, fundamentação legal e abrangência contábil

Para facilitar o aprendizado, trouxe um quadro com os principais acontecimentos que marcaram a evolução da contabilidade pública no Brasil. Vamos lá?

### Quadro 2- Principais Acontecimentos da Evolução da CASP no Brasil

Brasil: **Criação do Erário Régio** em 28.06.1808 (MARCO CRUCIAL PARA A CONTAB. PÚBLICA NO BRASIL)

**Código de Contabilidade:** Criado em 28.01.1922 ( Lei 4.536)- Escrituração deveria ser pelo Método das Partidas Dobradas.

**Lei 4.320/64:** Marco referencial que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

**Decreto 93.872/86:** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional,

atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências;

#### **Constituição Federal/88;**

LRF/2000: Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

IPSAS (IFAC): Normas Internacionais para o Setor Público (2002)

Parte das NBCTs 16: 16.6 (parcial) a 16.11. Normas editadas pelo CFC em 2008 a 2011. As demais do Setor Público foram revogadas em 4.10.2016.

**Portaria MF 184/2008:** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as NBCTs.

**Decreto 6.976/2009:** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

**Lei Complementar 131/2009:** Alterou a redação da LRF (2000) no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, EM TEMPO REAL, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes

federados. Chamada de Lei da Transparência.

**Lei 12.527/2011 (de Acesso à Informação):** criou mecanismos que possibilitam, a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades.

**MCASP (Secretaria do Tesouro Nacional) – 8ª edição- 2018-2020.**

**NBCT SP- Estrutura Conceitual aplicável ao Setor Público-** 23/09/2016 editada pelo CFC e publicada no DOU de 4/10/2016. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. (CONCEIPTUAL FRAMEWORK DA CASP).

*Fonte: elaboração própria*

No ano de 2015, o CFC reformulou o Grupo Assessor - GA NBC TSP com o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais. Nesta nova fase, o trabalho do GA NBC TSP tem sido o de harmonizar as normas internacionais (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) à realidade brasileira. A harmonização exige não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros (CFC,2020)

O planejamento do GA prevê a aprovação de trinta e cinco normas até 2021, resultado da convergência de trinta e cinco IPSAS. A estrutura conceitual e mais cinco normas foram aprovadas em 2016; em 2017, mais cinco normas foram aprovadas, em 2018 mais onze normas também o foram e, em 2019, foram mais quatro normas e já estão em vigor. Para 2020, cinco normas estão na fila e, para concluir o cronograma inicial, quatro normas deverão ser aprovadas em 2021, ano em que serão incluídas no planejamento do GA as novas normas que forem publicadas pelo IPSASB/IFAC. Duas revisões das normas já publicadas estão no planejamento, a primeira foi feita no segundo semestre de 2018 e a outra será no primeiro semestre de 2021 (CFC, 2020).

Agora que já começamos a compreender a revolução que a CASP está passando, o que acha de compreender também qual o seu campo de aplicação? Ou seja, em que estabelecimentos a CASP será utilizada? De que forma? Facultativa ou obrigatória? É isso que você vai aprender no próximo subitem 1.1.4.

### 1.1.4 Campo de Aplicação

É possível entender que o campo de aplicação da Contabilidade Pública limita-se aos órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social dos governos federal, estadual e municipal. Para verificar melhor, sugiro ir à Constituição Federal, em seu art. 165, § 5º estabelece que a Lei Orçamentária Anual – LOA. Logo, todas as empresas e entidades públicas que não estão contempladas no orçamento de investimentos, estão no campo de aplicação da Contabilidade Pública. Assim, integram o “orçamento de investimentos” tão somente as chamadas empresas estatais NÃO-DEPENDENTES, e segundo a Lei 4320/64 aplicam parcialmente a CASP no seu cotidiano, como exemplos de empresas estatais não-dependentes: BB, CEF, Correios etc.

Com as mudanças ocorridas na CASP, seu campo de aplicação também vem sofrendo alterações. Segundo a Lei 4.320/64 (ver artigos 1º, 107 e 111), o campo de aplicação está assim compreendido:

<b>Administração Pública</b>		
<b>DIRETA</b>	União; Estados; DF; Municípios.	<b>CONTABILIDADE PÚBLICA</b>
<b>INDIRETA</b>	Autarquias; Fundações Públicas.	
	Empresas Públicas;* Sociedades de Economia Mista. *	<b>CONTABILIDADE PRIVADA</b>

**\*Há exceção**

*Quadro 3: Campo de Aplicação da CASP segundo a Lei 4.320/64*

*Fonte: Adaptado com as informações da Lei 4.320/64*

Então, a lei entende que a administração pública direta, as autarquias e fundações públicas aplicam integralmente a CASP no seu processo contábil cotidiano. Já as empresas públicas e as sociedades de economia mista aplicam a CASP de forma parcial, ou seja, apenas na prestação de contas junto ao Estado. Mas, há uma exceção: as empresas estatais dependentes que estão no espectro das empresas públicas e das sociedades de economia mista mesma atendendo as regras da Lei das S.As. empregam na sua totalidade as regras da CASP.

Caso a empresa pública ou a sociedade de economia mista seja uma “empresa estatal dependente”, deve-se aplicar as regras da contabilidade pública também. (LRF – art. 50, Inc. III)



Ilustração: Freepik

Contabilização com regras da CASP- Empresa Estatal Dependente (Inciso III do art 2º da LRF)

A empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com o pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Exemplos de empresas estatais dependentes: CONAB, EMBRAPA, RADIOBRÁS.  
Então, já compreendeu que o:

## **Campo de aplicação da contabilidade pública segundo o Direito Financeiro**

União, Estados, DF, municípios (ADM direta),  
Autarquias e Fundações (ADM indireta),  
Empresas Estatais Dependentes (cumprir a  
legislação societária e do direito financeiro).

Logo, uma empresa estatal dependente, ao mesmo tempo, estaria obrigada a observar os preceitos da Contabilidade Governamental (Lei n. 4.320/1964) e da Contabilidade Empresarial (Lei n. 6.404/1976)?

SIM! A empresa deverá registrar contabilmente atendendo às duas leis.

Agora vamos partir para o Campo de Aplicação segundo a Norma NBCT 16.1 editada pelo CFC em 2008. Segundo ela, o campo de aplicação é o espaço de atuação do profissional de contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas

Dessa forma, ela distingue o campo de aplicação da CASP (NBCT 16.1) assim:

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

**NÃO ESQUEÇA**

Empresa Estatal Dependente ---> escopo integral

Empresa Estatal Independente ---> escopo parcial

Vale lembrar para alguns aspectos que tangem o campo de aplicação segundo a Norma:

- A Contabilidade Aplicada ao Setor Público compreende todos os órgãos da Administração Direta, inclusive as fundações e autarquias.
- As empresas que prestam os serviços sociais (as empresas do sistema "S") agem como colaboradoras do governo, realizando atividade de interesse público e são financiados com recursos que provém de tributos e aplicam integralmente as regras de contabilidade pública. (RETIRADO PELA NOVA ESTRUTURA CONCEITUAL-RETOMADO PELO ACÓRDÃO DE MAIO/2019)
- Os conselhos profissionais são financiados por contribuições instituídas pelo Estado. Esses conselhos são de interesse público, pois fiscalizam e normatizam o exercício profissional.

Resumindo, esse é campo de aplicação segundo a NBCT 16.1 do CFC:



*Fonte: NBCT 16.1/2009, com atualizações de 2013.*

Mas, atenção, **NOVO CAMPO DE APLICAÇÃO DA CASP (em vigência)** vai ser apresentado a seguir para você:

Antes de adentrarmos no atual campo de aplicação da CASP, vale a pena fazer um esclarecimento quanto à Nova Estrutura Conceitual aplicável ao Setor Público, sobre a qual nós entenderemos mais no item 1.2.1.

No dia 4 de outubro, o CFC publicou a Norma Brasileira Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, primeira norma do setor convergida às normas internacionalmente aceitas e que guiará todas as demais normas da Contabilidade Pública. Com a publicação dessa norma, ela passa a ser o principal regramento do setor público, tanto que a norma revogou as Resoluções CFC nº 750/93 e 1.111/07, que tratavam dos Princípios Contábeis, bem como as NBC T 16.1 a 16.5 (integralmente) e 16.6 (parcialmente) (CFC, 2019).

A referida Norma alterou o campo de aplicação que vigorava até outubro de 2016. Diferentemente da NBC T 16.1 que segregava o campo de aplicação em integral e parcial, a nova Estrutura Conceitual Aplicável ao Setor Público segrega o campo de aplicação ou alcance em **obrigatório e facultativo**.





Ilustração: Freepik

Vejamos alguns trechos dessa nova Norma:

“Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs”

(parte o item 1.8 A)

“Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas

e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).” ( item 1.8 A)

“As empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária”. ( item 1.8 B)

“As empresas estatais independentes são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas no item 1.8B, as quais, em princípio, não estão no alcance desta estrutura conceitual e das demais NBCs TSP (ver item 1.8D)”. ( item 1.8 C)

“As demais entidades não compreendidas no item 1.8A, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres”. ( item 1.8 D )

Fonte: Adaptação da Nova Estrutura Conceitual\_NBCT SP/ outubro. 2016.

## Fique ligado!

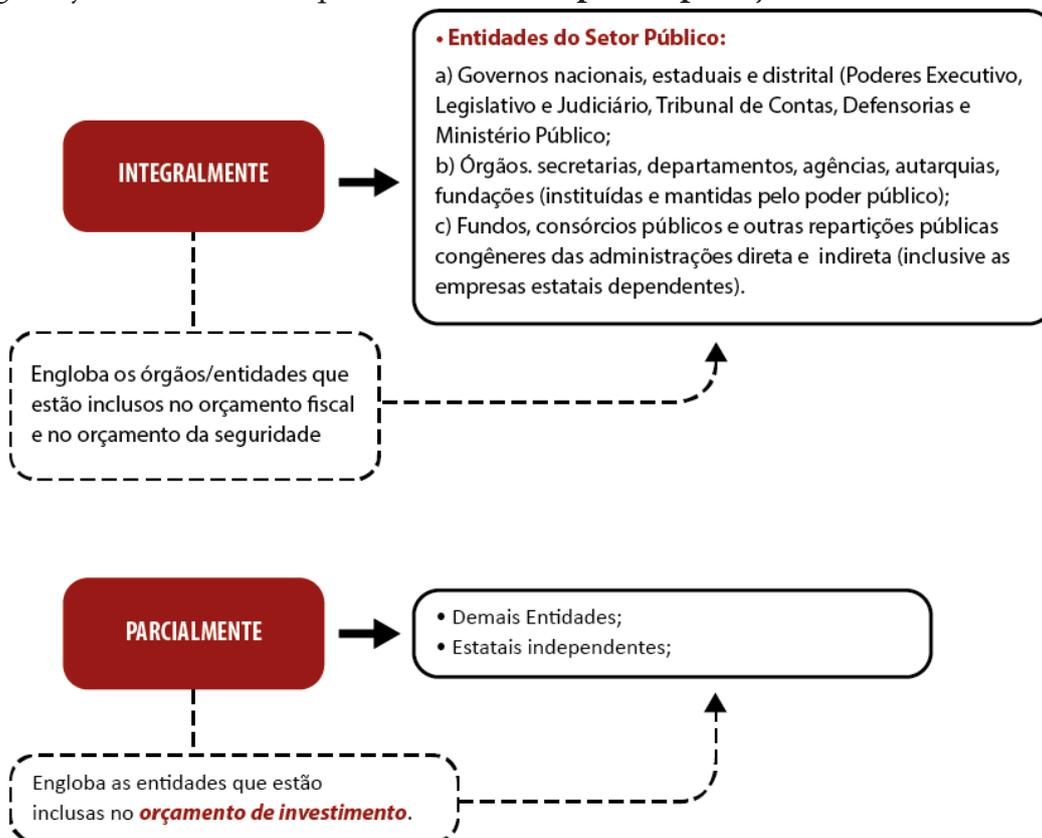
### Novidade sobre campo de aplicação do “sistema S”

- Por decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) o Sistema S formado pelo Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sest, Senat, Senar, SESCOOP e Sebrae, devem adotar as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

- A determinação tem como base o Acórdão 991, de maio/2019, do Plenário do TCU.

Dessa forma, o Sistema S passa a compor o campo de atuação da contabilidade pública, juntamente com todo o campo preconizado pela NBCT SP\_Nova Estrutura Conceitual de out./2016.

Logo, veja na forma de esquema o **novo campo de aplicação da CASP:**



Fonte: Adaptação da Nova Estrutura Conceitual\_NBCT SP/ outubro. 2016.

Chamo a atenção, ainda, que as **pessoas físicas ou jurídicas prestadoras de serviços públicos** para o Poder Público **não estão no campo de aplicação da CASP** (como rezava a NBCT 16.1), haja vista que o recurso público recebido por essas pessoas trata-se tão-somente de remuneração por serviço prestado.

Compreendido o campo de aplicação da CASP, você vai conhecer no próximo item o regime contábil da CASP.

### 1.1.5 Regime (s) Contábil (eis) Aplicável (eis)

Há muitos anos, antes das mudanças sob a égide da convergência internacional da contabilidade pública no Brasil, a literatura disponível entendia que o regime contábil utilizado era o **regime misto**. No entanto, o Manual da Receita Nacional, disponível no site do Tesouro nacional ([www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)) traz a seguinte informação: “É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Mas, **o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil**, haja vista que a contabilização dos atos e fatos da administração pública deve seguir a determinação de que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

**Ou seja:** O regime da CASP é o de competência e o regime do orçamento é o misto. Mas, pelo viés orçamentário da Lei 4320/64 e por inadequação dos contadores públicos, o regime misto do orçamento “contaminou” a contabilização dos atos e fatos contábeis que deveriam ser feitos em observância ao regime de competência.

O regime da CASP sempre foi de Competência, o viés do orçamento público é que trouxe uma interpretação inadequada para o escopo de atuação da CASP.

Dessa maneira, a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros. Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade (ÁVILLA et Al, 2011). Sendo assim, agora você já tem a clara noção que o regime da CASP é o de **Competência**. E o regime **orçamentário** é o **Misto**.



Esquemáticamente:



Fonte: Elaboração adaptada do site da STN, 2019.

**ATENÇÃO**

Quando falamos de "Orçamento" não estamos falando de GANHOS e PERDAS PATRIMONIAIS. Estamos falando de fluxo de caixa, por isso a CASP NÃO PODE SE BASEAR APENAS EM INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS.

**1.1.6 Atividade**

(Questão adaptada- FCC – Contador/TRE/MS 2007) A entidade LEVEL apura seu resultado pelo regime de competência. Considerando as receitas e despesas a seguir, pergunta-se: qual o resultado em 20X2 ?

- Receita de 20X1 recebida em 20X2 -----25.000
- Receita de 20X2 recebida em 20X2 ----- 20.000
- Despesa de 20X2 paga em 20X2 ----- 15.000
- Despesa de 20X1 paga em 20X2 ----- 5.000

Vamos exercitar? Corrigiremos no fórum ou em vídeo!

**1.2 Principais atualizações da CASP**

O processo de mudanças da CASP teve início em 2004, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – através da Portaria CFC 37 – instituiu um grupo de estudos com o objetivo de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP ou NBCTs 16) alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS).

Uma mudança significativa são os novos demonstrativos contábeis aplicados ao setor público, haja vista que os demonstrativos preconizados no artigo 101 da Lei nº 4.320/64: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial e Demonstrações das Variações Patrimoniais tiveram suas estruturas mudadas com intuito de melhorar a evidência das informações, facilitar o entendimento e convergir para os padrões internacionais. As NBCTs 16 trouxeram 2 novas demonstrações para o âmbito público, quais sejam: As Demonstrações dos Fluxos de Caixa e Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido. Cabe destacar ainda que a elaboração de Notas Explicativas faz parte integrante das demonstrações contábeis, que a partir de 2013 passou a ser considerada, de fato, uma demonstração contábil.

Hoje estamos em avanço e algumas das Normas Brasileiras aplicadas ao Setor Público (NBCTs 16) foram revogadas pela Nova Estrutura Conceitual de out.2016, mas algumas ainda estão em vigor e muitas Normas estão sendo traduzidas para se adequarem ao Brasil. De fato, essa “nova contabilidade pública” vem resgatar a essência contábil, que é o patrimônio sendo contabilizado de acordo com a ocorrência do seu fato gerador, tal qual acontece no setor privado. É sobre as principais atualizações da CASP que esse item pretende dar conta.

Segundo Rosa (2013):

“[...] o grupo alcançou o seguinte objetivo: O resultado foi a elaboração de documento pelo CFC, órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, com as seguintes três grandes diretrizes estratégicas:

1. Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;
2. Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS);
3. Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (ROSA, 2013).

Na busca pela normatização e convergência contábil, o CFC adotou várias ações até a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCAS ou NBCTs 16).

O Quadro 4 mostra essas Normas, as primeiras dedicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC.

- NBCT 16 – Aspecto Contábeis Específicos da Gestão Governamental
- NBCT 16. 1 – Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação;
- NBCT 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBCT 16. 3 – Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBCT 16. 4 – Transações no Setor Público;
- NBCT 16. 5 – Registros Contábeis;
- NBCT 16. 6 – Demonstrações Contábeis;
- NBCT 16. 7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBCT 16. 8 – Controle Interno;
- NBCT 16. 9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- NBCT 16. 10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
- NBCT 16. 11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

*Quadro 4- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*

Mas, em outubro de 2016, foi traduzida a primeira norma internacional, como já citado, a Nova Estrutura Conceitual, que nasceu de estudos realizados pelo grupo de trabalho (GA) do CFC, com a participação de servidores da Secretaria do Tesouro Nacional, do Tribunal de Contas da União (TCU), de Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) e de acadêmicos e representantes dos estados, com o objetivo de convergir as NBC TSP às normas internacionais. Ela revogou parte das NBCTs 16, e é considerada o FRAMEWORK da CASP. O próximo item 1.2.1 trará mais esclarecimentos sobre seu impacto no processo de mudança da CASP.

### 1.2.1 Nova Estrutura Conceitual aplicável ao Setor Público- NBC TSP/2016

Essa norma é considerada o principal regramento do setor público. Ela revogou as Resoluções CFC nº 750/93 e 1.111/07, que tratavam dos Princípios Contábeis, bem como as NBC T 16.1 a 16.5 (integralmente) e 16.6 (parcialmente).

Saliento que a NBC TSP segundo alguns estudiosos e técnicos, dispensa a existência de Princípios Contábeis, uma vez que ela engloba, em seu conteúdo, todos os conceitos, características, metodologias e outros regramentos gerais de maneira suficiente para nortear a elaboração das demais normas específicas, bem como guiar o julgamento profissional do contador naquilo que se fizer necessário. Logo, e aqui chamo a sua atenção, muito embora a norma dos princípios tenha sido revogada, **o cerne de seus conceitos continua valendo** e está inserido, intrinsecamente, no bojo das normas contábeis.

Chamada de a “Norma das Normas”, a NBC TSP Estrutura Conceitual é considerada pelos profissionais envolvidos no processo, o alicerce da Contabilidade Pública.

Você que já acessou a Resolução CFC nº 1.374/11, NBC TG Estrutura Conceitual, norma correlata aplicada ao setor privado, conhecida amplamente como CPC 00, verá que muitos aspectos desta norma encontram-se de maneira parecida na NBC TSP Estrutura Conceitual.

Essa é a proposta, até porque a Contabilidade Pública é um ramo da Ciência Contábil, e cabe a ela fazer adaptações às especificidades do setor público.

Com 8 capítulos, um prefácio e disposições finais essa norma pretende que a informação contábil seja compreendida de forma clara pelos os usuários, os mais diversos. Veja a disposição no quadro 5:

Prefácio

Capítulo 1 – Função, Autoridade e Alcance da Estrutura Conceitual

Capítulo 2 – Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público

Capítulo 3 – Características Qualitativas

Capítulo 4 – Entidade que Reporta a Informação Contábil

Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis

Capítulo 6 – Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis

Capítulo 7 – Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Contábeis

Capítulo 8 – Apresentação de Informações nos RCPG

Disposições Finais

Quadro 5 – Disposição dos Capítulos da Nova Estrutura Conceitual\_ NBC TSP de outubro/2016.

Fonte: Nova Estrutura Conceitual\_ NBC TSP de outubro/2016.

Ela faz menção ao RCPG -Relatórios Contábeis de Propósito Gerais das Entidades do Setor Público que compreendem:



Fonte: Adaptado do site da STN, 2019.

Vale também destacar o status quo do processo de tradução das Normas Internacionais da área pública para o Brasil. O CFC e a STN estão alinhados fazendo esse trabalho. Atualmente já temos 26 normas traduzidas (IPSAS), as NBCTs 16.1 até parte da 16.6

em vigência, a 16.7 que será revogada em 2021 e a norma de 16.11 que trata dos Custos também está no rol do CFC mas não há ainda previsão para ser substituída por alguma norma internacional (IPSA).

Atualmente, assim está o status quo do processo de adequação das Normas Internacionais (IPSAS) ao contexto brasileiro pelo CFC, veja que a NBC TSP Nova Estrutura Conceitual foi a primeira:

Correlação			
NBC	Publicação D.O.U	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa Apresentação de Informação	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38

NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 28/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21)	não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

*Quadro 6: Nova estrutura conceitual*

*Fonte: CFC. Disponível in: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>*

Vale mencionar um outro capítulo da Conceptual Framework, o Capítulo 5 que traz de forma atualizada como estão nominados o elementos das Demonstrações Contábeis, que refletem o patrimônio público. É sobre isso que vamos tratar no subitem seguinte.

### 1.2.1.1 Composição do Patrimônio Público

Os elementos das Demonstrações Contábeis do Setor Público estão elencados no capítulo 5 que também detalha seus conceitos, tal qual está a seguir resumidamente:

**a. Ativo:** recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Diferentemente do setor privado, no qual o ativo deve, necessariamente, gerar benefícios econômicos futuros, no setor público o ativo é um recurso com potencial de serviços à sociedade ou capacidade de gerar benefícios econômicos.

**b. Passivo:** obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Novamente, diferentemente do setor privado, não existe a necessidade de que saída de recursos seja capaz de gerar benefícios econômicos, pois a finalidade do setor público é a prestação de serviços.

**c. Receita:** corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

**d. Despesa:** corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

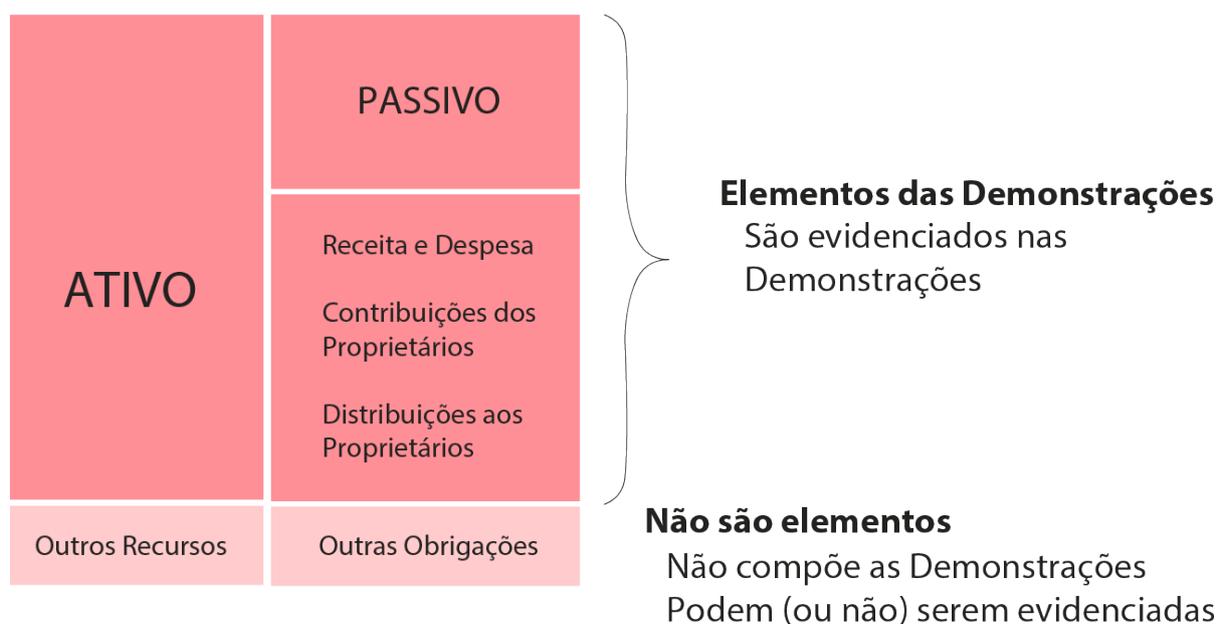
Veja que as receitas e despesas se assemelham aos conceitos já usados pelo setor privado.

**e. Contribuição dos proprietários:** corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade.

**f. Distribuição aos proprietários:** corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

Os dois últimos itens desse capítulo 5 não mais são que o Patrimônio Líquido da entidade do setor público, nos casos em que o registro contábil não se enquadre, respectivamente, como receita e despesa. Os proprietários citados pela norma são os cidadãos, os quais custeiam o Estado.

O superávit ou déficit do exercício, que é a diferença entre as receitas e as despesas que constam na demonstração que evidencia o desempenho das entidades do setor público, também é uma novidade da norma. Tal resultado corresponde ao Resultado do Exercício apresentado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) pelas entidades do setor privado.



*Quadro 7: Elementos das Demonstrações Contábeis*

*Fonte: Adaptação do site da STN, 2018.*

## 1.2.2 Plano de Contas aplicado ao Setor Público – PCASP

A “nova contabilidade” do setor público pretende trazer a uniformização dos procedimentos contábeis para possibilitar a disponibilização de informações contábeis transparentes e comparáveis, que seja compreendida por todos seus usuários

independentemente de sua origem e localização (Portaria MF nº 184/2008). Vamos compreender os aspectos mais basilares do PCASP, mas deixo a indicação de leitura e aprofundamento da Parte V do MCASP 2018 (ver atualizações), que se encontra no site da STN.

### 1.2.2.1 Conceito, objetivos e estrutura do PCASP

Partindo do pressuposto que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, como também para a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a STN iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, que surgiu como resultado de um processo democrático, por meio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, composto por representantes contábeis de todo o país. Foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação. Assim, em apoio ao processo de convergência, o PCASP permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis. (BRASIL, 2018)

Plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários (STN, 2019).

A ciência contábil tem como finalidade geral o fornecimento de informações aos diversos usuários da informação contábil. O PCASP alinha-se a esta finalidade por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para estes usuários (STN, 2019).

Um outro objetivo do PCASP é fazer adaptação às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Segundo Slomski (2013, p.2018):

A estrutura do Plano de Contas atende a necessidade de se manter no setor público o padrão internacional de contabilidade onde a diferença entre a contabilidade societária e a contabilidade aplicada ao setor público governamental está tão somente na inclusão do subsistema orçamentário no registro contábil e na forma de apuração do resultado patrimonial do exercício. (SLOMSKI, 2013, p. 218)

A seguir está o PCASP com suas classes e grupos:

## PCASP

### 1 - Ativo

- 1.1 - Ativo Circulante
- 1.2 - Ativo Não Circulante

### 2 - Passivo e Patrimônio Líquido

- 2.1 - Passivo Circulante
- 2.2 - Passivo Não Circulante
- 2.3 - Patrimônio Líquido

### 3 - Variação Patrimonial Diminutiva

- 3.1 - Pessoal e Encargos
- 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais
- 3.3 - Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo
- 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras
- 3.5 - Transferências Concedidas
- 3.6 - Desvalorização e Perda de Ativos
- 3.7 - Tributárias
- 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas

### 4 - Variação Patrimonial Aumentativa

- 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
- 4.2 - Contribuições
- 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos
- 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras
- 4.5 - Transferências Recebidas
- 4.6 - Valorização e Ganhos com Ativos
- 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

### 5 - Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento

- 5.1 - Planejamento Aprovado
- 5.2 - Orçamento Aprovado
- 5.3 - Inscrição e Restos a Pagar

### 6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento

- 6.1 - Execução do Planejamento
- 6.2 - Execução do Orçamento
- 6.3 - Execução de Restos a Pagar

### 7 - Controles Devedores

- 7.1 - Atos Potenciais
- 7.2 - Administração Financeira
- 7.3 - Dívida Ativa
- 7.4 - Riscos Fiscais
- 7.8 - Custos
- 7.9 - Outros Controles

### 8 - Controles Credores

- 8.1 - Execução dos Atos Potenciais
- 8.2 - Execução da Administração Financeira
- 8.3 - Execução da Dívida Ativa
- 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais
- 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos
- 8.8 - Apuração de Custos
- 8.9 - Outros Controles

Quadro 8: Estrutura do PCASP - Classe e Grupos

Fonte: Parte V do MCASP (2014).

Perceba que há contas de **Patrimônio** (que inclui as de resultado), de **Orçamento** e de **Controle** (ou Compensação), isso porque o PCASP é completo e atende aos 3 sistemas de informações contábeis do setor público. Trataremos deles no próximo subitem 1.2.3.2.

Um outro ponto que é preciso mencionar sobre a Estrutura do PCASP é como as contas se apresentam (sua numeração/codificação). A estrutura do plano de contas demonstra como as contas são organizadas e agrupadas em “níveis de desdobramento”, classificadas e codificadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira, patrimonial e de custos.

Essa codificação abrange também contas para o controle do orçamento (subsistema de informação orçamentária). **As contas são estruturadas no plano de contas em 7 níveis de desdobramento e 9 dígitos.**

## Código da conta com 7 níveis e 9 dígitos:

**X.X.X.X.X.XX.XX**

<b>1º nível: CLASSE</b>	<b>1º dígito - apenas um dígito nesse nível</b>
<b>2º nível: GRUPO</b>	<b>2º dígito - apenas um dígito nesse nível</b>
<b>3º nível: SUBGRUPO</b>	<b>3º dígito - apenas um dígito nesse nível</b>
<b>4º nível: TÍTULO</b>	<b>4º dígito - apenas um dígito nesse nível</b>
<b>5º nível: SUBTÍTULO</b>	<b>5º dígito - apenas um dígito nesse nível</b>
<b>6º nível: ITEM</b>	<b>6º e 7º dígitos - dois dígitos nesse nível</b>
<b>7º nível: SUBITEM</b>	<b>8º e 9º dígitos - dois dígitos nesse nível</b>

*Fonte: Adaptado do PCASP, 2018*

Veja o que o MCASP (2018, p.384) tem a nos ensinar sobre esse ponto:

Os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis.

A única exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível (subtítulo) das contas de Natureza de Informação Patrimonial, que obrigatoriamente será classificado em Intra OFSS, Inter OFSS (União, estados ou municípios) ou Consolidação. Quando o ente entender ser necessário e a conta não estiver detalhada neste nível no PCASP, deverá seguir essa classificação, em tal nível. Caso o 5º nível seja detalhado, pelo PCASP Federação, em Intra OFSS e Inter OFSS, as operações entre entidades relacionadas a tal classificação deve obedecer, obrigatoriamente, ao detalhamento a que pertence.

Caso a conta não esteja detalhada até o quarto nível e seja necessário utilizar o 5º nível (subtítulo), poderá ser utilizado o dígito 0 (zero) para chegar-se ao nível de consolidação, por exemplo: "3.4.4.0.1.00.00 Descontos Financeiros Concedidos – Consolidação".

Os planos de contas dos entes da Federação deverão ter pelo menos 7 níveis. Eventuais níveis não detalhados deverão ser codificados com o dígito 0 (zero).

Vamos ver um exemplo? Veja essa conta orçamentária

### 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar (conta orçamentária)

Classe 6; grupo 2; subgrupo 2; título 1; subtítulo 3; item 0, e subitem 1.

Agora, se dirija ao PCASP, na parte IV do MCASP, e veja se não é esta conta que está lá representada por essa codificação! A lógica é a mesma do plano de contas das entidades públicas.

Vale ressaltar que quem administra o PCASP nos detalhamentos além do nível obrigatório é Órgão Central de Contabilidade de cada Estado, DF, e Município.

#### IMPORTANTE

Em cima dos níveis obrigatórios é que irá ocorrer a consolidação das contas públicas.

Há uma peculiaridade para a UNIÃO:

**PCASP DA UNIÃO**

---

- A estrutura do plano de contas utilizado pela administração federal é desdobrada somente **até o terceiro nível (subgrupo)**.

**ATENÇÃO!**

### 1.2.2.2 Subsistemas de Informações Contábeis e os tipos de natureza das informações

Iniciamos com a seguinte questão: **O que é um SISTEMA CONTÁBIL?**

Sistema contábil é a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (o exercício da participação popular na gestão pública). (item 10, NBCT 16.2)

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.



Ilustração: Freepik

A Lei 4.320/64 nomina como Sistemas contábeis (ou de contas) estruturados. Segundo essa Lei, há 4 sistemas contábeis que se interligam para a contabilização no setor público, são eles:

1-Sistema Orçamentário

2-Sistema Financeiro (controla as transações que afetam as disponibilidades do Governo, de natureza orçamentária e extra-orçamentária)

3-Sistema Patrimonial

4- Sistema de Compensação

Em 2008, com a NBCT 16.2 o CFC trouxe os subsistemas de informações contábeis (que na Lei 4320/64 eram chamados de “Sistemas”).

1-Subsistema Orçamentário

2-Subsistema Financeiro

3-Subsistema Patrimonial

4-Subsistema de Custos

5-Subsistema de Compensação

Veja o que diz o texto da NBCT 16.2 (atualmente revogada pela Nova Estrutura Conceitual), item 12:

“O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

(a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

(b) (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)

(d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.” (NBCT 16.2)

Note que não há a figura do subsistema financeiro, ele foi alterado pela Resolução CFC 1.437/2013.

Houve a agregação do Subsistema financeiro ao Subsistema patrimonial. Assim, temos agora 4 subsistemas de informações contábeis com 3 naturezas de Informação Contábil, que são compatíveis com o novo PCASP.



Fonte: Adaptado da STN, 2019.

O sistema de custos está em implantação nos entes federados, a União já implantou o seu em 2011, mas o resto da Federação está em processo de avanço, por isso não se vê ainda no PCASP esse subsistema, mas suas contas já aparecem nas classes 7.8 e 8.8 dentro do Subsistema de Controle (ou de compensação).

O sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) utiliza dados dos sistemas estruturantes de governo como base para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros.

Um outro aspecto que vale ressaltar é que os subsistemas são interdependentes, ou seja, uma transação contábil pode “mexer” em mais de um subsistema ao mesmo tempo.

Olha o que o item 13 da mencionada norma nos diz:

“Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

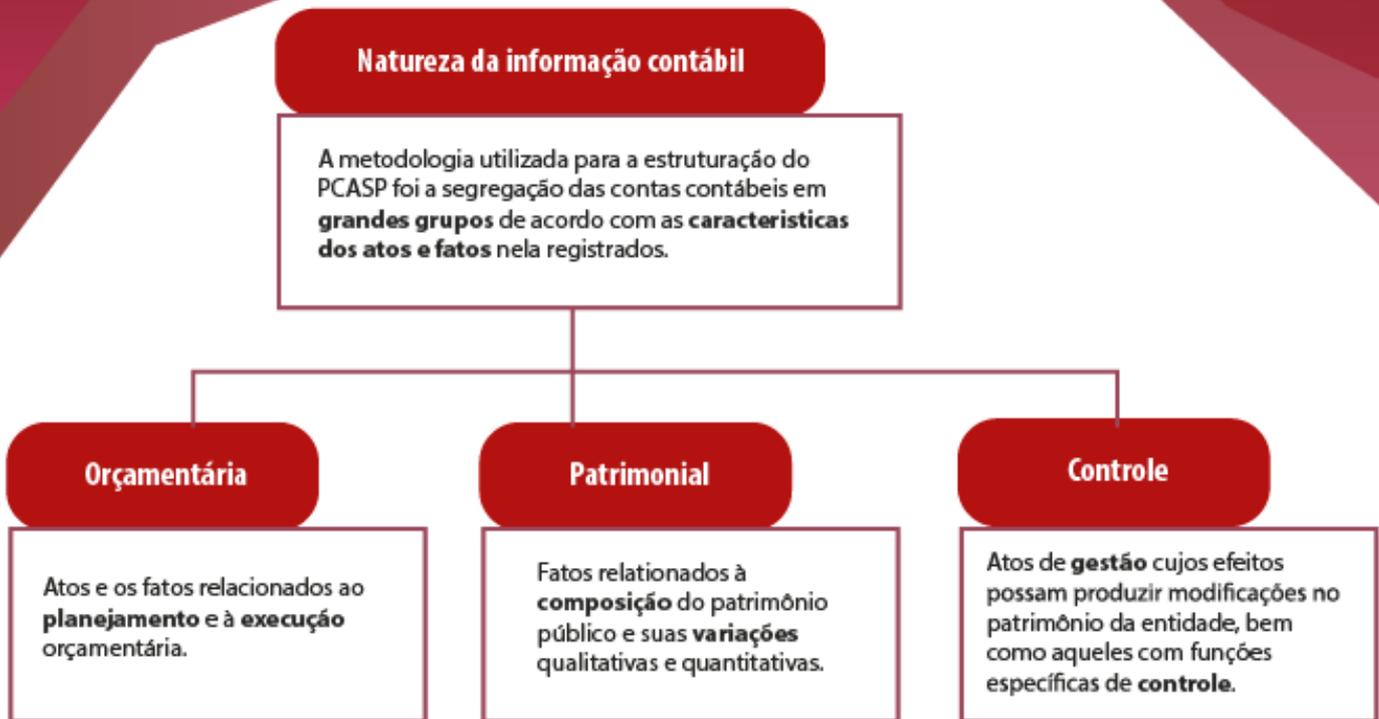
- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências;
- (e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13).”

(item 13, NBCT 16.2/2013)

Então, foram escolhidos três tipos de informações primordiais (Patrimonial, Orçamentária e Controle) para gerenciamento do patrimônio público, com o objetivo de aglutinar contas que prestem informações de características semelhantes.

**Sistematizando:**

# Natureza da informação contábil



Fonte: Adaptado da STN, 2019.

Avançando um pouco mais, agora você vai conhecer qual a lógica do registro contábil no setor público.

## 1.2.2.3 Lógica do registro contábil

### Lógica de funcionamento dos Registros Contábeis no PCASP

Existem 3 tipos de contas no PCASP – Contas com Informações de Natureza Patrimonial, Contas com Informações de Natureza Orçamentária e Contas com Informações de Natureza Típica de Controle.

Lembrando o que acabamos de estudar: os subsistemas são alimentados pelas contas

<i>Natureza da Informação</i>	<b>Classes</b>	
<i>Patrimonial</i>	1 - Ativo	2 - Passivo
	3 - Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)	4 - Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)
<i>Orçamentária</i>	5 - Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
<i>Controle</i>	7 - Controles Devedores	8 - Controles Credores

Fonte: Adaptado da STN, 2019. do PCASP

Então, é preciso ter em mente que cada partida dobrada deve se fechar dentro do mesmo subsistema, e que há toda uma lógica na hora do registro.

Veja:.



Os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentam a mesma natureza de informação.



Fonte: Adaptado da STN, 2019.

Chamo a atenção para um aspecto relevante quando for iniciar a contabilização



Fonte: Adaptado da STN, 2019.

Já o segundo lançamento passa a ser na vertical::



Fonte: Adaptado da STN, 2019.

## Vamos a um exemplo para esclarecer melhor a lógica do registro contábil?

Arrecadação de tributos concomitante ao fato gerador

SISTEMA PATRIMONIAL- 1º LANÇAMENTO FOI HORIZONTAL (MAS PODERIA SER VERTICAL)  
 D 1.1.1.1.0.00.00 - Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)  
 C 4.1.1.2.1.03.00 - IPTU  
 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO – 1º LANÇAMENTO: VEJA QUE FOI UM DÉBITO E UM CRÉDITO NA HORIZONTAL, CONFIRA NO PRÓPRIO PCASP – PARTE IV DO MCASP)  
 D 6.2.1.1.0.00.00 - Receita a realizar  
 C 6.2.1.2.0.00.00 - Receita realizada  
 SISTEMA DE CONTROLE – 1º LANÇAMENTO: VEJA QUE FOI UM DÉBITO E UM CRÉDITO NA HORIZONTAL, CONFIRA NO PRÓPRIO PCASP – PARTE IV DO MCASP)  
 D 7.2.1.1.0.00.00 - Controle da disponibilidade de recursos  
 C 8.2.1.1.1.00.00 - Disponibilidade por Destinação de Recursos

Observe os lançamentos de uma transação contábil de um Ente Público

Mas nem sempre o PCASP foi assim, antes a União tinha o seu plano e os demais entes federados faziam suas variações o que, em grande medida, impactava na consolidação das contas públicas. Também o Balanço Patrimonial tinha um formato diferente, mas voltado à execução do orçamento e estava regido pela Lei 4320/64.

Com as mudanças ocorridas, você já deve ter percebido que as contas patrimoniais, guardando suas peculiaridades da área públicas, são parecidas as do setor privado. Tanto que os grupos do “novo balanço patrimonial”, assunto que verá na Unidade III, são os mesmo do balanço patrimonial do setor privado.

Entretanto, essa mudança tem algumas questões que precisam ser postas pois a lógica do balanço patrimonial da Lei 4320/64 precisa ser preservada haja vista que a Lei continua vigente. É sobre isso que vamos tratar no item seguinte.

1.2.2.4 Indicador de cálculo do superávit financeiro, definido na parte IV – PCASP, para atender às exigências da Lei n.º 4.320/1964.

Para uma compreensão desse indicador, também chamado de “atributo”, vale mencionar a estrutura do balanço patrimonial trazida pela Lei 4.320/64, art. 105, que assim se apresenta.

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;

Donde:

- Ativo Financeiro: compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.
- Passivo Financeiro: compreende as dívidas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.
- Ativo Permanente: compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.
- Passivo Permanente: compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Cuja apresentação era:

<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Ativo Permanente	Passivo Permanente
	<b>Saldo Patrimonial</b>
<b>Total:</b>	<b>Total:</b>

Com as mudanças já mencionadas na CASP, a estrutura do balanço patrimonial também modificou para a estrutura já conhecida no setor privado, qual seja:

<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
	<b>Patrimônio Líquido</b>
<b>Total:</b>	<b>Total:</b>

Donde:

A nova redação às definições “Circulante” e “Não Circulante” é trazida pela NBC T 16.2, item 2, NBC T 16.6, item 2, dada pelo Art. 6º da RESOLUÇÃO CFC N.º 1.437/2013 (alterada pela NBCT SP Nova Estrutura Conceitual/2016):

“Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.”

“Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.”

**A Situação Patrimonial líquida** pode ser conceituada como o montante residual positivo ou negativo. O saldo patrimonial, agora é denominado de **patrimônio líquido** consagrando-se a denominação inserida no nosso ordenamento jurídico pela legislação societária e também preconizada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF/2000).

Como já mencionado, o PCASP abarca contas patrimoniais, orçamentárias e de controle, dessa forma, o que estamos aqui esclarecendo relaciona-se com às contas patrimoniais.

Então, você vai verificar por exemplo que na conta “caixa e equivalentes de caixa” no PCASP terá ao seu lado um (F), o que significa um ativo financeiro, ao tempo que você verá que a conta “estoques” terá ao seu lado no PCASP um (P), que significa ativo permanente. Então, o que é preciso esclarecer que nem todo ativo circulante é financeiro, pode ser permanente também. Já todos os ativos não-circulantes são permanentes, ou seja, precisam passar pela autorização do legislativo para serem realizados.

Outro ponto que vale esclarecer é que os critérios de financeiro e permanente, e circulante e não-circulante são distintos. Para financeiro e permanente, precisa-se verificar a execução orçamentária, já para ser circulante e não-circulante depende do grau de conversibilidade (para os ativos) e exigibilidade (para os passivos). Estamos falando de “coisas” distintas, mas como a Lei 4320/64 está vigente, não podemos descartar sua classificação preconizada no seu artigo 105. Dessa maneira, “financeiro e permanente” entram como atributos nas contas no PCASP.

Mas, por que precisamos também saber o valor dos ativos e passivos financeiros e permanentes?

Por que é preciso proceder o cálculo do SUPERÁVIT FINANCEIRO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE. Esse valor é uma das fontes de créditos adicionais que a contabilidade precisa calcular no final do exercício através do balanço patrimonial. E dessa maneira, a contabilidade apura apenas os ativos e passivos financeiros dentro dos grupos dos ativos e passivos circulantes. Vimos esse cálculo na matéria de Orçamento e Finanças Governamentais.

Veja o que o MCASP (2018, p.392) traz sobre os atributos no PCASP:

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

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

O PCASP e este Manual utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Algumas contas podem ter parte do seu saldo com atributo financeiro e outra parte com atributo permanente. Nestes casos, constará no PCASP o atributo “F/P”. (MCASP, 2018, p.392)

No PCASP você verá assim, nas contas patrimoniais.

Classe	Contas	Código
1 Ativo	Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)	1.1.1.1.x.xx.xx
	Créditos tributários a receber (P)	1.1.2.2.x.xx.xx
	Depósitos restituíveis e valores vinculados (F)	1.1.3.6.x.xx.xx
	Outros créditos e valores de curto prazo a receber- Inter OFSS (P)	1.1.3.8.x.xx.xx
	Créditos a longo prazo - Dívida ativa (P)	1.2.1.1.x.xx.xx
	Bens móveis - veículos (P)	1.2.3.1.x.xx.xx
	Bens imóveis (P)	1.2.3.2.x.xx.xx
	*Depreciação acumulada - veículos (P)	1.2.3.8.1.01.xx
2 Passivo e Patrimônio Líquido	Pessoal a pagar (F)	2.1.1.1.x.xx.xx
	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (P)	2.1.1.1.x.xx.xx
	Pessoal a pagar - Precatórios a curto prazo (F)	2.1.1.1.x.xx.xx
	Empréstimos a Curto Prazo (P)	2.1.2.2.x.xx.xx
	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Consolidação (F)	2.1.3.1.1.xx.xx
	Fornecedores e contas a pagar nacionais a curto prazo - Inter OFSS (F)	2.1.3.1.3.xx.xx
	Valores restituíveis (F)	2.1.8.8.x.xx.xx
	Pessoal a pagar - Precatórios a longo prazo (P)	2.2.1.1.x.xx.xx

Fonte: Adaptada do PCASP, 2014.

Para ampliar os estudos sobre o PCASP, deixo como indicação a leitura da Parte IV do MCASP, que se encontra no site da STN (<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>)



## 1.2.3 Atividade

No registro de uma operação de crédito de um Ente Federado, há movimentação nos seguintes grupos de contas do PCASP:

- Contas orçamentárias, controles devedores e controles credores.
- Controle da execução do planejamento e orçamento, controles devedores e controles credores.
- Ativo, passivo e contas de controle.
- Apenas no ativo e passivo
- Ativo, passivo, controle da execução do planejamento e orçamento, controles devedores e controles credores.

## UNIDADE 2

# Lógica da contabilidade aplicada ao setor público - CASP

Nesta unidade você compreenderá, em uma abordagem básica, a estrutura do patrimônio público. Pela NBC T 16.2, “o patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis...”. Portanto, a Contabilidade torna-se responsável pela viabilidade na gestão e controle do patrimônio público. Neste contexto, será visto nesta unidade, inicialmente, o enfoque orçamentário das receitas e despesa públicas. Em seguida, o enfoque patrimonial das receitas e despesa públicas, além de outros aspectos na contabilização. Por fim, você verá tópicos especiais da Contabilidade pública.

## 2.1 Receitas Públicas

Neste capítulo, você aprenderá sobre a receita pública. Nela, será apresentada a definição, as suas classificações, etapas e os procedimentos contábeis relacionados ao reconhecimento dela em cada estágio. A receita pública é responsável pela viabilidade do custeamento dos gastos que o Estado planeja executar, com o intuito de atender a suas políticas públicas estabelecidas no plano de governo.

### 2.1.1 Definição

Receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nas contas públicas do Estado. Tais receitas, em sentido amplo, podem ser consideradas de duas formas: orçamentária ou extraorçamentária. Veja as diferenças a seguir:

<b>Orçamentária</b>	<b>Extraorçamentária</b>
Prevista no orçamento	Não prevista no orçamento
Entradas permanentes	Entradas temporárias
Reflete no patrimônio líquido	Não reflete no patrimônio

*Fonte: autores (2019)*

Essas diferenças são tão significativas que muitos autores classificam como receita orçamentária e ingressos extraorçamentários. Receitas orçamentárias são disponibilidades financeiras que ingressam durante o exercício, conforme previsão orçamentária, e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Ingressos extraorçamentários são disponibilidades financeiras de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário.

Ao tratarmos de receitas públicas, na verdade, entende-se que são receitas públicas, tendo em vista que os principais autores adotam um sentido estrito.

Veja abaixo alguns exemplos:

<b>Orçamentária</b>	<b>Extraorçamentária</b>
Tributos	Fiança
Aluguéis de imóveis	Depósito em caução

*Fonte: autores (2019)*

## 2.1.2 Reconhecimento da receita orçamentária

Lembra que no início deste capítulo foi ressaltada a importância de compreender a diferença entre o regime de caixa e de competência? Cabe, neste momento, considerar a seguinte pergunta: em qual momento a receita orçamentária deve ser reconhecida?

Depende do enfoque, que pode ser orçamentário ou contábil.

Quando o enfoque é orçamentário, o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva. Nota-se, portanto, que o enfoque orçamentário segue o regime de caixa.

Quando o enfoque é contábil, o reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento do lançamento. Isso se deve em razão da ocorrência do fato gerador, tendo em vista que se inicia o direito a receber. Como consequência, surge uma contrapartida de variação patrimonial aumentativa (equivalente ao raciocínio de um aumento do patrimônio líquido de uma empresa privada). Portanto, fica evidente que o enfoque contábil se baseia no regime de competência.

### 2.1.3 Contabilização da receita orçamentária

Vamos agora compreender como funciona a contabilização dos estágios referentes às receitas orçamentárias.

Lembra qual é o primeiro estágio? **Previsão!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 5...	Previsão Inicial da Receita	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita a Realizar	

Lembra qual é o segundo estágio? **Lançamento!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 1...	Créditos Tributários a Receber (P)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 4...	Receita com tributos	

Lembra qual é o terceiro estágio? **Arrecadação!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 1...	Caixa e equivalente de caixa (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Créditos Tributários a Receber (P)	

D 6...	Receita a Realizar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita Realizada	

D 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Disp. por Destinação de Recursos (DDR)	

(F) Conta financeira que reflete aumento ou redução do caixa

(P) Conta patrimonial que não reflete aumento ou redução do caixa

Perceba que diante dos lançamentos, o recolhimento já aconteceu. Ou seja, normalmente, os estágios arrecadação e recolhimento ocorrem no mesmo momento.

## 2.2 Despesas Públicas

Neste capítulo, você aprenderá sobre a despesa pública. Nela, será apresentada a definição, as suas classificações, etapas e os procedimentos contábeis relacionados ao reconhecimento dela em cada estágio. A despesa pública visa executar as políticas públicas estabelecidas no plano de governo por meio das atividades de custeio e finalísticas.

### 2.2.1 Definição

A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para aplicação de políticas públicas e o funcionamento dos serviços públicos prestados à sociedade. Tais dispêndios podem ser classificados como orçamentários e extraorçamentários.

Veja o quadro a seguir com as principais diferenças.

<b>Orçamentária</b>	<b>Extraorçamentária</b>
Consta na Lei Orçamentária Anual (LOA)	Não consta na Lei Orçamentária Anual (LOA)
Precisa de autorização legislativa	Não precisam de autorização legislativa
Saída de recursos não transitória	Saída de recursos não transitória

*Fonte: autores (2019)*

Como já vimos no tópico de receitas, essas diferenças são tão significativas que muitos autores classificam como despesa orçamentária e dispêndio extraorçamentário. Despesas orçamentárias são todas as transações que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada. Dispêndios extraorçamentários são saídas de numerários decorrentes de recursos transitórios.

Vejam os alguns exemplos de despesas orçamentárias e extraorçamentárias:

<b>Orçamentária</b>	<b>Extraorçamentária</b>
Gastos com a folha de pessoal	Restos a pagar
Aquisição de material de consumo	Depósitos

*Fonte: autores (2019)*

## 2.2.2 Reconhecimento da despesa orçamentária

Como na receita orçamentária, a compreensão sobre as diferenças entre os regimes de caixa e de competência torna-se relevante neste tópico. Portanto, cabe repetir a pergunta: em qual momento a receita orçamentária deve ser reconhecida?

Depende do enfoque, que pode ser orçamentário ou contábil.

Quando o enfoque é orçamentário, a despesa é reconhecida na forma estabelecida no inciso II do art. 35 da Lei no 4.320/64, que estabelece no momento do empenho. Entretanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que a despesa e a assunção de compromissos serão registradas segundo o regime de competência. Ou seja, pela LRF a emissão da nota de empenho não é condição suficiente para reconhecer a despesa.

Em geral, muitos acreditam que existe uma relação entre a despesa e a liquidação, como responsável pelo reconhecimento da despesa. Todavia, você, futuro contador (a), concorda com esse posicionamento?

De acordo com o princípio da competência, o reconhecimento ocorre nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Sendo assim, pelo regime de competência, nenhum estágio deve determinar, como regra, o reconhecimento da despesa patrimonial, mas sim pelo fator gerador.

Por exemplo, a prefeitura municipal de Salvador contratou uma prestação. A contratada iniciou o serviço após o recebimento da nota de empenho. Após uma semana, o serviço foi prestado. Porém, a entrega da nota fiscal, por um problema do sistema, aconteceu após duas semanas do término do serviço.

Neste cenário, você reconhece a despesa patrimonial em qual momento?

Não há dúvida! O reconhecimento deve ser realizado no término do período do serviço, independentemente da entrega da nota fiscal, bem como do pagamento a ser realizado pela prefeitura. Portanto, é válido ressaltar a célebre frase: a essência sobre a forma.

Independentemente do momento do reconhecimento, a consequência do lançamento será a mesma. Surge uma contrapartida de variação patrimonial diminutivo (equivalente ao raciocínio de uma diminuição do patrimônio líquido de uma empresa privada).

## 2.2.3 Contabilização da despesa orçamentária

Vamos agora compreender como funciona a contabilização dos estágios referentes às despesas orçamentárias.

Lembra qual é o primeiro estágio? **Fixação!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 5...	Dotação inicial da despesa	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito disponível	

Lembra qual é o segundo estágio? **Empenho!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 6...	Crédito disponível	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito empenhado a liquidar	
D 8...	Execução da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Empenho	

Lembra qual é o terceiro estágio? **Liquidação!** Vejamos como é a sua contabilização:

D 3...	Variação Patrimonial Diminutiva	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 2...	Passivo Circulante (F)	
D 6...	Crédito Empenhado em Liquidação	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar a Pagar	
D 8...	DDR Comprometida por Empenho	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

Obs: Caso haja o fator gerado após o empenho, mas antes da liquidação acrescenta-se o seguinte lançamento:

D 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado em Liquidação	

Lembra qual é o último estágio? Pagamento! Vejamos como é a sua contabilização:

D 2...	Passivo Circulante (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	
D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado Pago	
D 8...	DDR Comprometida por Liquidação	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Utilizada	

DDR significa disponibilidade por destinação de recursos. É um controle que o Estado faz, através dos lançamentos contábeis, para realizar desembolsos.

DDR será tratada mais à frente!

(F) Conta financeira que reflete aumento ou redução do caixa

(P) Conta patrimonial que não reflete aumento ou redução do caixa

## 2.3 Receita x Despesa sob enfoque patrimonial

Até pouco tempo atrás, o reconhecimento das receitas e despesas era pelo regime misto, pela influência do art. 35 da Lei nº 4.320 de 1964.

“Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

A interpretação deste dispositivo leva a conclusão de que, para as despesas, o regime é o de competência e, para as receitas, o de caixa. Todavia, a regra do art. 35 é direcionado para o sistema orçamentário.

Nos últimos anos, o enfoque patrimonial passou a ter um papel de maior relevância, promovendo uma separação entre os regimes de caixa e de competência concernente ao reconhecimento da receita. Ou seja, por exemplo, a receita com impostos é reconhecida no estágio da arrecadação pelo enfoque orçamentário. Todavia, pelo enfoque patrimonial o reconhecimento acontece no estágio do lançamento.

Concernente a despesa, pelo enfoque orçamentário, o reconhecimento era no estágio da liquidação. Porém, o fator gerador da despesa, pelo regime da competência, não se atrela a entrega da nota fiscal atestada (documento que habilita a liquidação). Sendo

assim, o sistema patrimonial ganhou espaço nos últimos, trazendo como consequência o reconhecimento da despesa independentemente da execução orçamentária.

Esse entendimento aconteceu, principalmente, pela NBC TSP (estrutura conceitual), de 2016, que estabeleceu:

- Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade;
- Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade;
- A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.
- As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

## 2.4 Variações patrimoniais

As variações patrimoniais são transações que resultam em alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público que pode afetar, ou não, o seu Patrimônio Líquido. Tais variações devem ser classificadas em quantitativas e qualitativas.

As variações patrimoniais qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o Patrimônio Líquido. Ou seja, são fatos permutativos, determinando modificações apenas na composição específica dos elementos patrimoniais.

As variações patrimoniais quantitativas são transações que provocam o aumento ou diminuição do patrimônio líquido. São reconhecidas no momento de seu fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento. Portanto, são fatos modificativos que afetam a situação líquida (patrimônio líquido) da entidade, subdividindo-se em: Variação Patrimonial Aumentativa (VPA) e Variação Patrimonial Diminutiva (VPD).

Cuidado! Não confunda as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas com receitas e despesas orçamentárias, que seguem o regime de caixa, respectivamente. Perceba que tais variações possuem enfoque patrimonial, seguindo o regime de competência.

Para ficar mais fácil a compreensão, imagine uma simples situação em que um ente público adquire um imobilizado a prazo. Após o primeiro mês é gerada a depreciação. Veja o reflexo no balanço patrimonial.

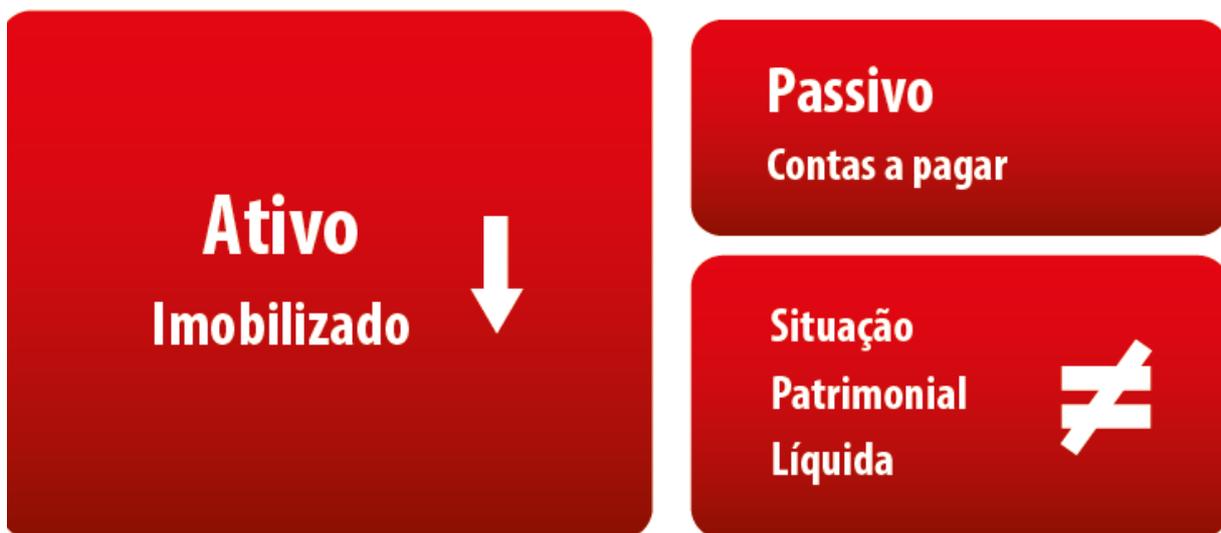
a) Reconhecimento da aquisição a prazo de um imobilizado



*Fonte: autores (2019)*

Não houve modificação da situação patrimonial líquida. Portanto, neste exemplo, trata-se de uma variação patrimonial qualitativa.

b) Reconhecimento da despesa de depreciação



*Fonte: autores (2019)*

## 2.4.1 Variações patrimoniais aumentativas

As Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) correspondem a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários.

Veja alguns exemplos através de lançamentos contábeis:

a) Reconhecimento da VPA junto com a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária:

D 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 4...	Variação Patrimonial Aumentativa	
D 6...	Receita a Realizar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita Realizada	
D 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Disp. por Destinação de Recursos (DDR)	

b) Reconhecimento da VPA antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária:

i. No momento do fato gerador

D 1...	Créditos Tributários a Receber (P)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 4...	Variação Patrimonial Aumentativa	

ii. No momento da arrecadação

D 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Créditos Tributários a Receber (P)	
D 6...	Receita a Realizar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita Realizada	
D 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Disp. por Destinação de Recursos (DDR)	

c) Reconhecimento da VPA após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

i. recebimento antecipado

D 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 2...	VPA Diferida (P)	

D 6...	Receita a Realizar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita Realizada	
D 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Disp. por Destinação de Recursos (DDR)	
ii. No momento do fato gerador		
D 2...	VPA Diferida (P)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 4...	Variação Patrimonial Aumentativa	

## 2.4.2 Variações patrimoniais diminutivas

As Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) correspondem a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

Veja alguns exemplos através de lançamentos contábeis:

a) Reconhecimento da VPD junto com a liquidação da despesa orçamentária:

i. No empenho da dotação orçamentária

D 6...	Crédito disponível	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito empenhado a liquidar	
D 8...	Execução da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Empenho	

ii. Liquidação e reconhecimento da variação patrimonial diminutiva

D 3...	Variação Patrimonial Diminutiva	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 2...	Passivo Circulante (F)	
D 6...	Crédito Empenhado a liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar a Pagar	
D 8...	DDR Comprometida por Empenho	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

## iii. Saída dos recursos financeiros

D 2...	Passivo Circulante (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	
D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado Pago	
D 8...	DDR Comprometida por Liquidação	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Utilizada	

## b) Reconhecimento da VPD antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária

## i. Apropriação da despesa

D 3...	Variação Patrimonial Diminutiva	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 2...	Passivo Circulante (F)	

## ii. No empenho da dotação orçamentária

D 6...	Crédito Disponível	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	
D 8...	Execução da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Empenho	

## iii. Na liquidação

D 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar a Pagar	
D 8...	DDR Comprometida por Empenho	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

## iv. Saída dos recursos financeiros

D 2...	Passivo Circulante (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	

D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado Pago	

D 8...	DDR Comprometida por Liquidação	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Utilizada	

c) Reconhecimento da VPD após a ocorrência da liquidação da despesa orçamentária  
Isso ocorre, normalmente, quando há concessão de adiantamento ou compra de algum ativo.

O VPD ocorre na prestação de contas e baixa por consumo, respectivamente.

i. No empenho da dotação orçamentária

D 6...	Crédito Disponível	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	

D 8...	DDR	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

ii. Na liquidação

D 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar a Pagar	

D 8...	DDR Comprometida por Empenho	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

D 2...	Ativo Circulante (P)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Passivo Circulante (F)	

iii. Saída dos recursos financeiros

D 2...	Passivo Circulante (F)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	

iv. Reconhecimento da variação patrimonial diminutiva

D 3...	Variação Patrimonial Diminutiva	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 2...	Ativo Circulante (P)	

## 2.5 Mensuração inicial

Diante das mudanças provocadas pela convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS), sobretudo, especificamente, da estrutura conceitual, houve um avanço nas formas de mensuração dos elementos patrimoniais.

O objetivo da mensuração, de acordo com a norma que trata a estrutura conceitual, é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

Segundo o MCASP, mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Para facilitar a sua compreensão, veja o quadro abaixo com as formas de mensuração dos elementos do ativo.

Base de mensuração	Entrada ou Saída	Aplicabilidade
Custo histórico	Entrada	Reconhecidos pelo custo incorrido na sua aquisição
Valor de mercado	Entrada/Saída	Montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado
Custo de reposição ou substituição	Entrada	Custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo na data do relatório
Preço líquido de venda	Saída	Montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda
Valor de uso	Saída	Valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo

Quadro 9: Formas de mensuração dos elementos do ativo

Fonte: NBC TSP (2016)

As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. Já os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo.

Agora, veja o quadro abaixo com as formas de mensuração dos elementos do passivo.

Base de mensuração	Entrada ou Saída	Aplicabilidade
Custo histórico	Entrada	A importância recebida para se assumir uma obrigação
Custo de cumprimento da obrigação	Saída	A entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.
Valor de mercado	Entrada/Saída	Montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado
Custo de liberação	Saída	Montante que corresponde à baixa imediata da obrigação
Preço presumido	Entrada	Montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente

Quadro 10: Formas de mensuração dos elementos do passivo.

Fonte: NBC TSP (2016)

As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

## 2.6 Mensuração subsequente

### 2.6.1 Teste de recuperabilidade

Após a mensuração inicial, o valor contábil de um ativo pode estar superior ao seu montante recuperável. Portanto, é recomendável realizar o *impairment test*, ou teste de recuperabilidade, pelo menos uma vez por ano ou quando houver alguma evidência que justifique a sua aplicação.

O Conselho Federal da Contabilidade (CFC) emitiu duas normas, referente à recuperabilidade de ativo. A NBC SP 09 e 10, sendo a primeira direcionada para ativos não geradores de caixa e a segunda para ativos geradores de caixa.

Ativos não geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Para identificar indícios sobre a aplicação do teste de recuperabilidade, a norma sugere fontes internas e externas, conforme quadro a seguir.

Fontes internas de informação	Fontes externas de informação
Evidências de dano físico do ativo.	
Alterações significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira que o ativo é ou será usado.	Cessação, ou proximidade da cessação, de demanda ou de necessidade de serviços prestados pelo ativo.
A decisão de suspender a constru�o do ativo antes de sua conclusão ou condi�oes de uso.	
Informa�oes provenientes de relatórios internos que indicam que o desempenho dos serviços do ativo � ou será significativamente pior do que o esperado.	Mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão no futuro próximo, no ambiente tecnológico, econ�mico ou legal em que a entidade opera.

Quadro 11: Ativos não geradores de caixa

Fonte: NBC SP 09 – Redu o ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

Ativos geradores de caixa são outros ativos que não são geradores de caixa. Para identificar indícios sobre a aplica o do teste de recuperabilidade, a norma sugere fontes internas e externas, conforme quadro a seguir.

Fontes internas de informa�o	Fontes externas de informa�o
Evidência de obsolescência ou de dano físico de um ativo.	Durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu significativamente, mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
Altera�oes significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira que o ativo � ou será usado.	Altera�oes significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econ�mico ou legal em que a entidade opera, ou no mercado para qual ativo � utilizado.
A decisão de suspender a constru�o do ativo antes de sua conclusão ou de estar em condi�oes de uso.	
Há informaçoes provenientes de relatórios internos que indicam que o desempenho econ�mico de um ativo � ou será pior do que o esperado.	As taxas de juro de mercado ou outras taxas de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cáculo do valor em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo.

Quadro 12: Ativos geradores de caixa

Fonte: NBC SP 10 – Redu o ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.

As normas ressaltam que existem duas formas de identificar o valor recuperável do ativo: Valor justo líquido de despesas de venda e Valor em uso.

Segundo a norma, A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda   o preço do contrato de compra e venda em transa o sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis   aliena o do ativo. Enquanto ao valor em uso, a norma indica que   o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

O lançamento para contabilização do ajuste de perdas estimadas, oriunda de um teste de recuperabilidade de um ativo para adequar ao valor recuperável, é o seguinte:

D 3...	VPD com Perdas Estimadas	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	Perdas Estimadas (reduzora do ativo)	

### 2.6.1.1 Reversão da perda por irreuperabilidade

Você pode estar pensando: e se no exercício seguinte o valor recuperável aumentar? Você poderá reverter até o limite do saldo.

Assim, a qualquer tempo que se faça necessário, deve-se verificar se há indicação de que alguma perda por irreuperabilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada, especialmente na data de encerramento das demonstrações contábeis. Caso isso ocorra, deve ser registrada a reversão da perda por irreuperabilidade.

Veja abaixo como seria o lançamento contábil.

D 1...	Perdas Estimadas (reduzora do ativo)	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 4...	VPAdReversão de Perdas Estimadas	

### 2.6.2 Depreciação, amortização e exaustão

Outra forma de mensurar de forma subsequente o ativo é por meio da depreciação, amortização e exaustão.

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

- a) deterioração física;
- b) desgastes com uso; e
- c) obsolescência.

A amortização é definida como a redução do valor aplicado nos ativos intangíveis, com duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Ressalta-se que só podem ser amortizados os ativos intangíveis que tenham vida útil definida.

A exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem e a principal causa da redução do valor é a exploração.

D 3...	VPD com Depre., Amortização e Exaustão	<b>Contas de natureza patrimonial</b>
C 1...	(-) Depre., Amort. e Exaustão Acumuladas	

## 2.7 Tópicos especiais

Provavelmente, você notou que muitos lançamentos passam pelos sistemas orçamentário e de controle. Estes sistemas, de fato, apresentam-se como mecanismos da Contabilidade pública que divergem da Contabilidade tradicional. Portanto, cabe apresentar os conceitos, as razões, seus lançamentos contábeis e aprofundar em alguns pontos relevantes destes sistemas.

### 2.7.1 Controles Orçamentários

Os controles orçamentários fazem parte do subsistema orçamentário. Você já deve ter notado que neste sistema são evidenciados os atos e os fatos relacionados ao planejamento (inicia com o código 5) e à execução orçamentária (inicia com o código 6), representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, além de restos a pagar que veremos em seguida.

Veja abaixo a sequência de lançamentos desde a fixação da receita até o pagamento da despesa.

Pela abertura do orçamento da Receita Orçamentária.

D 5...	Previsão Inicial da Receita	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita a Realizar	

Pela arrecadação da Receita Orçamentária.

D 6...	Receita a Realizar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Receita Realizada	

Pela abertura do orçamento da Despesa Orçamentária.

D 5...	Dotação inicial da despesa	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito disponível	

D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado Pago	

Pelo empenho da Despesa Orçamentária.

D 6...	Crédito disponível	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito empenhado a liquidar	

Pelo início do processo de liquidação da Despesa Orçamentária.

D 6...	Crédito Empenhado em Liquidação	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado a Liquidar a Pagar	

Pela liquidação (conclusão) da Despesa Orçamentária.

D 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado em Liquidação	

Pelo pagamento da Despesa Orçamentária.

D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Crédito Empenhado Pago	

### 2.7.1.1 Restos a pagar

Restos a Pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.

Elas podem ser classificadas como processadas e não processadas. É processada quando já transcorreu o estágio da liquidação. Neste caso, não pode haver cancelamento da obrigação, tendo em vista que a liquidação garante o direito do credor receber o valor liquidado. São consideradas não processadas as despesas cujos serviços encontram-se em execução, não existindo ainda a definição do valor a ser liquidado ou, como normalmente acontece, o documento hábil que fundamenta a liquidação não foi recepcionado pelo setor responsável por este estágio durante o exercício financeiro.

Veja a seguir os lançamentos de restos a pagar não processados.

i. Registro da inscrição de restos a pagar a liquidar não processados.

D 6...	Crédito Empenhado a Liquidar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Empenhos a Liquidar inscritos em restos a pagar não processados	

ii. Registro da inscrição de restos a pagar não processados a liquidar.

D 5...	RP Não Processados Inscritos	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	RP Não Processados a Liquidar	

Veja, agora, os lançamentos de restos a pagar processados.

i. Registro da inscrição de restos a pagar processados.

D 6...	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	Empenhos liquidados inscritos em restos a pagar processados	

ii. Registro da inscrição de restos a pagar processados.

D 5...	RP Processados Inscritos	<b>Contas de natureza orçamentária</b>
C 6...	RP Processados	

## 2.7.2 Controle de devedores e credores

O controle de devedores e credores é visto subsistema chamado de compensação ou de controle. Lá, os atos de gestão capazes de modificar o patrimônio da entidade do setor público são controlados. Os devedores são controlados nas contas que iniciam com o código 7, enquanto os credores nas contas que iniciam com código 8.

### 2.7.2.1 Atos potenciais

Atos potenciais são atos e fatos que podem impactar o patrimônio público. Pode ser classificado com atos ativos ou passivos.

Segundo MCASP, os atos potenciais ativos são os atos e fatos que possam vir a aumentar o ativo ou diminuir o passivo da entidade governamental e são registrados nas contas 7.1.1... e 8.1.1....

Dessa forma, os controles de atos potenciais ativos e passivos não são contrapartida um do outro e, pela metodologia do PCASP, em regra, não terão o mesmo saldo. Na classe 8, deve-se observar o que foi executado e o que ainda está por se executar.

Exemplo de controle de ato potencial de Ativo:

i. Pela assinatura de Convênios a Receber.

D 7...	Direitos Conveniados	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Direitos Conveniados a Executar	

ii. Pelo recebimento da parcela do convênio.

D 7...	Direitos Conveniados a Executar	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Convênios a Comprovar	

iii. Pela comprovação do convênio.

D 7...	Convênios a Comprovar	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Convênios Comprovados	

Exemplo de controle de ato potencial de Passivo:

i. Pela assinatura de Contrato para Prestação de Serviços.

D 7...	Contratos de Serviços	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Contratos de Serviços a Executar	

D 7...	Contratos de Serviços a Executar	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Contratos de Serviços a Executado	

### 2.7.2.2 Administração Financeira: Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

O controle das disponibilidades financeiras por destinação (pode ser vista como fonte também) de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução. Porém, fique atento!! Os lançamentos contábeis são realizados no sistema de compensação ou de controle.

Veja a sequência de lançamentos desde o ingresso do recurso até o encerramento do exercício.

Na execução orçamentária da receita, o controle das disponibilidades será efetuado apenas no momento do ingresso do recurso.

D 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	Execução da Disponibilidade de Recursos	

Na execução orçamentária da despesa, controle da disponibilidade comprometida por empenho.

D 8...	Execução da Disponibilidade de Recursos	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Empenho	

Na execução orçamentária da despesa, controle da disponibilidade comprometida por liquidação.

D 8...	DDR Comprometida por Empenho	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Comprometida por Liquidação	

Na execução orçamentária da despesa, controle da disponibilidade comprometida por pagamento.

D 8...	DDR Comprometida por Liquidação	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 8...	DDR Utilizada	

No encerramento do exercício financeiro.

D 8...	DDR Utilizada	<b>Contas de natureza de controle</b>
C 7...	Controle da Disponibilidade de Recursos	

Note que o último lançamento permitirá ter saldo no exercício subsequente. O saldo representará a disponibilidade financeira para uma nova despesa e a conta “DDR Utilizada”, por sua vez, deverá iniciar cada exercício com seu saldo zerado.



## 2.7.3 Atividade

Agora vamos exercitar um pouco?

Questão 1 - Sobre a conta “controle em liquidação”, julgue as proposições:

I- A conta “controle em liquidação” deve ser utilizada quando o fato gerador do passivo exigível ocorre antes do empenho da despesa. Esse é um dos casos em que a obrigação já está constituída antes de passar pelo orçamento.

II- A conta “controle em liquidação” deve ser utilizada quando o fato gerador do passivo exigível ocorre entre o empenho e liquidação da despesa. A despesa já está em parte realizada.

III- A conta “controle em liquidação” deve ser utilizada quando o fato gerador ocorre entre e a liquidação. As variações patrimoniais decorrentes nesse caso serão reconhecidas na referida conta (“controle em liquidação” ou “crédito empenhado em liquidação”).

Agora assinale a opção que traz a sequência correta:

- a) F, F, V
- b) F, V, F
- c) V, V, F
- d) F, F, F
- e) V, F, F

Questão 2 - (MPE-MS- ANALISTA DE CONTABILIDADE- FGV/2014- adaptada)  
Observe as variações patrimoniais a seguir e responda as questões que seguem:

Restituição de depósitos de 3ºs: \$ 1.200

Consumo de estoque de combustível: \$ 130

Empréstimos contraídos: \$3.100

Alienação de bens móveis: \$ 1.040

Arrecadação de impostos: \$3.150

Aquisição de veículos: \$ 850

Liquidação de Pessoal ativo: \$ 1.500

Baixa de bens sucateados: \$ 90

- a) Qual dos lançamentos pode ser considerado uma VPA? Qual o valor registrado?
- b) Quais as VPDs totais? E qual a sua soma?
- c) Qual a soma das variações qualitativas orçamentárias?

Questão 3 - Uma transação contábil pode trazer repercussões nos sistemas orçamentário, de controle e patrimonial. Os lançamentos abaixo refletem a situação.

D 1.1.1.1.1 Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F)

C 2.1.2.2 Empréstimos a curto prazo - externo (P)

D 6.2.1.1 Receita a realizar

C 6.2.1.2 Receita realizada

D 7.2.1.1 Controle da disponibilidade de recursos

C 8.2.1.1.1 Disponibilidade por destinação de recursos

Agora, depois de analisar os lançamentos nos 3 sistemas, assinale a opção correta:

a) Trata-se de um Recebimento de uma Operação de Crédito contratada pela entidade pública, onde os empréstimos a curto prazo fazem parte do passivo financeiro e circulante ao mesmo tempo, enquanto a conta Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional, faz parte do ativo financeiro.

b) Trata-se de um Recebimento de rendimento de aplicação financeira recebida pela entidade pública, onde os rendimentos recebidos entraram na conta de empréstimos a curto prazo fazendo parte do ativo financeiro e circulante ao mesmo tempo. Já a conta Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional, faz parte do ativo financeiro, sendo a expressão mais pura das disponibilidades: o recurso em espécie.

c) Trata-se de um pagamento de uma Operação de Crédito que foi contratada pela entidade pública e agora está sendo devolvida. Nessa transação, os empréstimos a curto prazo fazem parte do passivo permanente e circulante ao mesmo tempo, enquanto a conta Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional, faz parte do ativo financeiro, mesmo saindo recursos com esse pagamento.

d) Trata-se de um Recebimento de uma Operação de Crédito contratada pela entidade pública em forma de empréstimos a curto prazo. Essa conta faz parte do passivo permanente e circulante ao mesmo tempo. Já a conta Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional, faz parte do ativo financeiro e circulante, sendo a expressão mais pura das disponibilidades: o recurso em espécie.

e) Trata-se de um Recebimento de empréstimo a curto prazo contratado pela entidade pública, onde não há lançamento no sistema de controle, uma vez que não houve fluxo de recursos na conta Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional, que mesmo sendo do ativo financeiro, não teve movimentação na transação feita.

## UNIDADE 3

# Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) retratam o patrimônio público, bem como as suas variações durante o exercício financeiro. Elas são fundamentais para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos, promovendo maior transparência dos recursos à sociedade.

Sendo assim, você como futuro contador (a) verá nesta unidade quais são as demonstrações contábeis previstas em lei e/ou norma técnica, além de compreender quais são os elementos que compõem tais demonstrações.

### 3.1 Previsão legal e estrutura

Este tópico apresenta algumas novidades, pois até o início da convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público, os gestores obedeciam, de forma estrita, as demonstrações contábeis previstas pela lei 4.320/76.

A lei prevê a obrigação da elaboração das seguintes demonstrações contábeis:

- Balanço Patrimonial;
- Balanço Financeiro;
- Balanço Orçamentário;
- Demonstração das Variações Patrimoniais.

Décadas depois, com a edição das NBC TSP, iniciou o processo com uniformização do reconhecimento, mensuração e evidenciação das informações, considerando, por força de lei, a estrutura de informações decorrente da execução do orçamento da receita e despesa. Portanto, além das demonstrações supracitadas, algumas demonstrações foram acrescentadas à Contabilidade pública, com o intuito de compor o conjunto completo:

- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)
- Demonstração do Resultado Econômico.
- Notas explicativas.

Você pode estar refletindo sobre algumas demonstrações serem similares. Você está correto! Tanto é que a NBC TSP 11 ressalta que as demonstrações contábeis podem ter outras nomenclaturas definidas conforme normas específicas ou de acordo com a legislação aplicável. É o caso, por exemplo, da Demonstração do Resultado a qual, em decorrência da legislação brasileira, é denominada Demonstração das Variações Patrimoniais.

Pela norma, o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Para alcançar este objetivo, devem-se considerar as seguintes características qualitativas:

Características	Descrição
Relevância	As informações financeiras e não financeiras são relevantes caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
Representação fidedigna	Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar.
Compreensibilidade	É a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado.
Tempestividade	A informação deve estar disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.
Comparabilidade	É a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade	É a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Quadro 13: Características qualitativas para alcançar a prestação de serviços à sociedade.  
Fonte: NBC TSP (2016)

## 3.2 Balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial, de acordo com a lei 4320/64, é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação. Ou seja, o Balanço Patrimonial um viés orçamentário em função da lei 4320,64.

Todavia, para atender as mudanças promovidas pela introdução das normas internacionais, houve uma mudança na estrutura do Balanço Patrimonial. Agora, a composição é estabelecida da seguinte forma:

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

O quadro principal tem-se a visão patrimonial como base para análise e registro dos fatos contábeis, por meio de contas representativas do patrimônio público: Ativos que pertencem a classe 1, Passivos e Patrimônio Líquido que pertencem a classe 2.

Veja o modelo proposto pelo MCASP:

### QUADRO PATRIMONIAL

Balanço Patrimonial			
Ativo	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Ativo Circulante</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Apli. Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
VPD Pagas Antecipadamente			
Total do Ativo Circulante			
<b>Ativo Não Circulante</b>			
Realizável a Longo Prazo			
Créditos a Longo Prazo			
Investimentos Temporários a Longo Prazo			
Estoques			
VPD pagas antecipadamente			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível			
Total do Ativo Não Circulante			
<b>TOTAL DO ATIVO</b>			
<b>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
<b>Passivo Circulante</b>			
Obrigações Trab., Prev. e Assist.s a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			

Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo			
Total do Passivo Circulante			
<b>Passivo Não Circulante</b>			
Obrigações Trab., Prev. e Assist. a Pagar a Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido			
Total do Passivo Não Circulante			
<b>Patrimônio Líquido</b>			
Patrimônio Social e Capital Social			
Adiantamento para Futuro Aumento de Capital			
Reservas de Capital			
Ajustes de Avaliação Patrimonial			
Reservas de Lucros			
Demais Reservas			
Resultados Acumulados			
(-) Ações/Cotas em Tesouraria			
Total do Patrimônio Líquido			

Quadro 14: Patrimonial

Fonte: MCASP (2019)

A classificação dos elementos patrimoniais, nos termos na NBC T 16.6, considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de liquidez e exigibilidade. Já No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens que não passam pelo resultado.

O MCASP (2019), inclusive, apresenta a definição dos principais elementos patrimoniais pertencentes ao Balanço Patrimonial:

#### **Caixa e Equivalentes de Caixa**

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

#### **Créditos a Curto Prazo**

Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.

#### **Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo**

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

## **Estoques**

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

### **Ativo Não Circulante Mantido para Venda**

Compreende os ativos não circulantes cuja recuperação esperada do seu valor contábil venha a ocorrer por meio de uma transação de venda em vez do uso contínuo, segundo um plano de venda com prazo inferior a 12 meses.

### **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente**

Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) de forma antecipada, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão no futuro.

### **Realizável a Longo Prazo**

Compreende os bens, direitos e despesas (VPD) antecipadas realizáveis no longo prazo.

## **Investimentos**

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

## **Imobilizado**

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

## **Intangível**

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

### **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo**

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

### **Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo**

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

### **Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo**

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais

como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e todas as outras contas a pagar, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

#### **Obrigações Fiscais a Curto Prazo**

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

#### **Obrigações de Repartições a Outros Entes**

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

#### **Provisões a Curto Prazo**

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

#### **Demais Obrigações a Curto Prazo**

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

#### **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo**

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

#### **Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo**

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

#### **Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo**

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

#### **Obrigações Fiscais a Longo Prazo**

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

#### **Provisões a Longo Prazo**

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

#### **Demais Obrigações a Longo Prazo**

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

### Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos.

### Patrimônio Social e Capital Social

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

### Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital

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

### Reservas de Capital

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

A seguir, como anexos ao Balanço Patrimonial, devem ser apresentados: Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e o Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

### QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTE

Ativo	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo (I)		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente		
Total do Ativo		
Passivo (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente		
Total do Passivo		
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		

Quadro 15: Ativos e passivos financeiros e permanente

Fonte: MCASP (2019)

Neste quadro, de acordo com o art. 105 da Lei nº 4.320/1964, será usado os elementos da classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem passivos financeiros, mas que não apresentam passivos patrimoniais associados, como as contas da classe 6 “Crédito Empenhado a Liquidar” e “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar”.

Ressalta-se que os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial deverão ser apresentados pelos seus valores totais, podendo ser detalhado.

O próximo quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que podem modificar o patrimônio do ente público.

### QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Atos Potenciais Ativos	Exercício Atual	Exercício Anterior
Garantias e Contragarantias recebidas		
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres		
Direitos Contratuais		
Outros atos potenciais ativos		
Total dos Atos Potenciais Ativos		
Atos Potenciais Passivos	Exercício Atual	Exercício Anterior
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
Total dos Atos Potenciais Passivos		

Quadro 16: Contas de compensação  
Fonte: MCASP (2019)

Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados. Será elaborado utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP. O MCASP (2019) alerta que o PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).

O último quadro apresenta o superávit/déficit financeiro, conforme a seguir:

### QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO

		Exercício Atual	Exercício Anterior
Fontes de Recursos			
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)		
Total das Fontes de Recursos			

Quadro 17: Superávit/ déficit financeiro  
Fonte: MCASP (2019)

Conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964 este quadro evidencia o superávit/déficit financeiro. Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte/destinação de recursos.

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

### 3.3 Balanço orçamentário

O Balanço Orçamentário não é previsto pelas normas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público. No entanto, a lei 4.320/1964 prevê a sua e dispõe que ele demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

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

- (i) Classe 5 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e
- (ii) Classe 6 (Grupo 2 Realização da Receita e Execução da Despesa).

Ressalta-se que o Balanço Orçamentário é composto por:

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

De acordo com o MCASP (2019), o quadro principal do Balanço Orçamentário apresenta as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Veja o modelo proposto pelo MCASP (2019):

<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>				
<b>Receitas Orçamentárias</b>	<b>Previsão Inicial (a)</b>	<b>Previsão Atualizada (b)</b>	<b>Receitas Realizadas (c)</b>	<b>Saldo d = (c - b)</b>
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortização de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>				
Operações de Crédito/Refinanciamento (IV)				
Operações de Crédito Internas				

Mobiliária					
Contratual					
Operações de Crédito Externas					
Mobiliária					
Contratual					
SUBTOTAL COM REFINANCIA. (V) = (III + IV)					
Déficit (VI)					
<b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>					
Saldos de Exercícios Anteriores					
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores					
Superávit Financeiro					
Reabertura de créditos adicionais					
<b>Despesas Orçamentárias</b>	<b>Dotação Inicial (e)</b>	<b>Dotação Atualizada (f)</b>	<b>Despesas Empenhadas (g)</b>	<b>Despesas Pagas (i)</b>	<b>Saldo da Dotação (j) = (g - f)</b>
Despesas Correntes (VIII)					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e encargos da dívida					
Outras Despesas Correntes					
Despesas de Capital (IX)					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
Reserva de Contingência (X)					
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)					
Amortização da Dívida/Refinanciamento (XII)					
Amortização da Dívida Interna					
Dívida Mobiliária					
Outras Dívidas					
Amortização da Dívida Externa					
Dívida Mobiliária					
Outras Dívidas					
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (XI + XII)					
Superávit (XIII)					
<b>TOTAL (XIV) = (XII - XIII)</b>					
Reserva do RPPS					

Quadro 18: Balanço orçamentário

Fonte: MCASP (2019)

Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar. No Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados, devem ser informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases de execução.

Lembrando que Restos a Pagar Não Processados são despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas até o encerramento do exercício financeiro.

Veja o modelo proposto pelo MCASP (2019):

### QUADRO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

	Em Exercícios Anteriores (a)	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior (b)	Liquidado (c)	Pago (d)	Cancelado (e)	Saldo (f) = (a+b-c-e)
<b>Despesas Correntes</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>TOTAL</b>						

Quadro 19: Execução dos restos a pagar não processados  
Fonte: MCASP (2019)

No Quadro de Execução de Restos a Pagar Processados, devem ser informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior. Além disso, os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior. O ente deverá, ao final do exercício, transferir os saldos de restos a pagar não processados liquidados para restos a pagar processados.

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

Veja o modelo proposto pelo MCASP (2019):

### QUADRO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

	Em Exercícios Anteriores (a)	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior (b)	Pago (c)	Cancelado (d)	Saldo (e) = (a+b-c-d)
<b>Despesas Correntes</b>					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes					
<b>Despesas de Capital</b>					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
<b>TOTAL</b>					

Quadro 20: Execução dos restos a pagar processados  
Fonte: MCASP (2019)

OMCASP (2019), inclusive, apresenta a definição dos principais elementos pertencentes ao Balanço Orçamentário:

#### Previsão Inicial

Demonstra os valores da previsão inicial das receitas conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes a data da publicação da LOA, também integrarão os valores apresentados na coluna.

### **Previsão Atualizada**

Demonstra os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita decorrente de, por exemplo:

- a. registro de excesso de arrecadação ou contratação de operações de crédito, ambas podendo ser utilizadas para abertura de créditos adicionais;
- b. criação de novas naturezas de receita não previstas na LOA;
- c. remanejamento entre naturezas de receita; ou d. atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a reestimativa da receita, a coluna Previsão Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Previsão Inicial.

### **Receitas Realizadas**

Correspondem às receitas arrecadadas 1 diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

### **Receitas Correntes**

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

### **Receitas de Capital**

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

### **Operações de Crédito / Refinanciamento**

Demonstra o valor da receita decorrente da emissão de títulos públicos e da obtenção de empréstimos, inclusive as destinadas ao refinanciamento<sup>3</sup> da dívida pública.

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

### **Déficit**

Demonstra a diferença negativa entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso. Equivale à diferença entre a linha Subtotal com Refinanciamento (V) das receitas e a linha Subtotal com Refinanciamento (XII) das despesas.

Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada na linha Superávit (XIII). Nesse caso, a linha Déficit (VI) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

O déficit é apresentado junto às receitas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

#### **Saldos de Exercícios Anteriores**

Demonstra o valor dos recursos provenientes de exercícios anteriores que serão utilizados para custear despesas do exercício corrente. Estão compreendidos nessa rubrica:

- a. Recursos arrecadados em exercícios anteriores
- b. Superávit financeiro de exercícios anteriores
- c. Créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência e reabertos no exercício de referência

### **3.4 Balanço financeiro**

O Balanço Financeiro, assim como o balanço Orçamentário, não é previsto pelas normas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público. Tal demonstração segue também a lei nº 4.320/1964, que evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

Possui um único quadro, demonstrando:

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

Conforme MCASP (2019), o Balanço Financeiro será elaborado utilizando-se as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

- a. Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários de

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados, Saldo em Espécie do Exercício Anterior e Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte;

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

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

d. Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar; e

e. Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e

Pagamento de Restos a Pagar.

Veja o modelo proposto pelo MCASP (2019):

### BALANÇO FINANCEIRO

INGRESSOS			
Receita Orçamentária (I)	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Ordinária</b>			
<b>Vinculada</b>			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social –RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social –RGPS			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
<b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>			
Transferências Recebidas para a Execução			
Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
<b>Recebimentos Extraorçamentários (III)</b>			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
<b>Saldo do Exercício Anterior (IV)</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
<b>TOTAL (V) = (I + II + III + IV)</b>			
DISPÊNDIOS			
Despesa Orçamentária (VI)	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Ordinária</b>			
<b>Vinculada</b>			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS			

Recursos Destinados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Concedidas (VII)			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)			

Quadro 21: Balanço financeiro

Fonte: MCASP (2019)

O MCASP (2019) apresenta a definição dos principais elementos pertencentes ao Balanço Financeiro:

#### **Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias**

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

#### **Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas**

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

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

#### **Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas**

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e

sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas transferências financeiras concedidas.

#### **Recebimentos Extraorçamentários**

Compreendem os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo:

- a. ingressos de recursos relativos a consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, dentre outros; e
- b. inscrição de restos a pagar.

#### **Pagamentos Extraorçamentários**

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

- a. relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentárias (ex. devolução de depósitos); e
- b. restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

#### **Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte**

Compreende os recursos financeiros, e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, que serão demonstradas na linha Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados.

## **3.5 Demonstração das variações patrimoniais**

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) compõe a apuração do Resultado Patrimonial do Exercício (RPE), que considera apenas as variações patrimoniais quantitativas. No entanto, conforme MCASP (2019), este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Enquanto a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, a DVP mede o quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) e 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) do PCASP, a fim de demonstrar as variações quantitativas ocorridas no patrimônio da entidade ou do ente, conforme modelo proposto pelo MCASP (2019):

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>		
<b>Despesa Orçamentária (VI)</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Vendas de Mercadorias		
Vendas de Produtos		
Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Transferências e Delegações Recebidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior Execução Orçamentária Delegada de Entes		
Transferências de Pessoas Físicas Outras Transferências e Delegações Recebidas		
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos Desincorporação de Passivos Reversão de Redução ao Valor Recuperável		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar		
Resultado Positivo de Participações		
Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas		
<b>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</b>		
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais		

Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso do Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização e Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Transferências e Delegações Concedidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior Execução Orçamentária Delegada de Entes		
Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos		
Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias Incorporação de Passivos		
Desincorporação de Ativos		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados Custos das Mercadorias Vendidas		
Custos dos Produtos Vendidos		
Custos dos Serviços Prestados		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
Constituição de Provisões		
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)		
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)		

*Quadro 22: Demonstração das variações patrimoniais*

*Fonte: MCASP (2019)*

O MCASP (2019), inclusive, apresenta a definição dos principais elementos pertencentes à Demonstração das Variações Patrimoniais:

### **Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria**

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

### **Contribuições**

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

### **Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos**

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

### **Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras**

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

### **Transferências e Delegações Recebidas**

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

### **Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos**

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

### **Outras Variações Patrimoniais Aumentativas**

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

### **Benefícios Previdenciários e Assistenciais**

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

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

### **Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo**

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

### **Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras**

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

### **Transferências e Delegações Concedidas**

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.

### **Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos**

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

### **Tributárias**

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

### **Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados**

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

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

### **Outras Variações Patrimoniais Diminutivas**

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

## 3.6 Demonstração dos fluxos de caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é uma das demonstrações contábeis incluídas pelas novas regras contábeis aplicados ao Setor Público, provocadas pela convergência às normas internacionais. Seu papel é analisar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como em sua utilização. A DFC identificará:

- (i) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- (ii) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- (iii) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

Diferente da opção do método (direto e indireto) de elaboração nas empresas privadas, a DFC aplicada ao Setor Público deve ser elaborada pelo método direto. Para sua elaboração utiliza-se as contas da classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com filtros pelas naturezas orçamentárias de receitas e despesas, bem como funções e subfunções, assim como outros filtros e contas necessários para marcar a movimentação extraorçamentária que eventualmente transita pela conta Caixa e a DFC é composta por:

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

Veja a seguir o modelo proposto pelo MCASP (2019):

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Despesa Orçamentária (VI)	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
<b>Ingressos</b>			
Receitas derivadas e originárias			
Transferências correntes recebidas			
<b>Desembolsos</b>			
Pessoal e demais despesas			
Juros e encargos da dívida			
Transferências concedidas			
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
<b>Ingressos</b>			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
<b>Desembolsos</b>			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)			

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
<b>Ingressos</b>			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Transferências de capital recebidas			
Outros ingressos de financiamento			
<b>Desembolsos</b>			
Amortização/Refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamentos			
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)			
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial			
Caixa e Equivalente de caixa final			

Quadro 22: Demonstração dos fluxos de caixa  
Fonte: MCASP (2019)

A DFC evidencia as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos:

a) *Fluxo de caixa das operações*: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

b) *Fluxo de caixa dos investimentos*: inclui os recursos relacionados com a aquisição e a alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização e empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

c) *Fluxo de caixa dos financiamentos*: inclui os recursos relacionados com a captação e a amortização de empréstimos e financiamentos.

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

Você notou que a estrutura da DFC do Setor Público é semelhante à estrutura de DFC adotada nas empresas do Setor Privado? A diferença, aqui, é a preservação da natureza da informação governamental.

O MCASP (2019), inclusive, apresenta a definição dos principais elementos pertencentes à Demonstração dos Fluxos de Caixa:

### **Ingressos das Operações**

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

### **Desembolsos das Operações**

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

### **Ingressos de Investimento**

Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.

### Desembolsos de Investimento

Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

### Ingressos de Financiamento

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

### Desembolsos de Financiamento

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida.

## 3.7 Demonstração das mutações no patrimônio líquido

Esta demonstração tem como objetivo de demonstrar a mutação reconhecida no patrimônio líquido, o efeito decorrente das mudanças nos critérios contábeis e da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores, e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Para a sua elaboração utiliza-se o grupo 3 (Patrimônio Líquido) da Classe 2 (Passivo) do PCASP.

Veja o modelo proposto pelo MCASP (2019):

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
ESPECIFIC	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reserv. de Capital	Ajustes de Aval. Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result. Acumul.	Ações/ Cotas/ em Tesouraria	TOTAL
Saldos iniciais									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de Capital									
Resgate/Reemissão de Ações e Cotas									
Juros sobre capital próprio									
Resultado do exercício									
Ajustes de avaliação patrimonial									
Constituição/Reversão de reservas									
Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)									
Saldos Finais									

Quadro 23: Demonstração das mutações no patrimônio líquido

Fonte: MCASP (2019)

O preenchimento de cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas com os critérios informados nas linhas. Nas colunas, são apresentadas as contas contábeis das quais os dados devem ser extraídos, enquanto as linhas delimitam o par de lançamento de tais contas.

O MCASP (2019), inclusive, apresenta a definição dos principais elementos pertencentes à Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido:

#### **Patrimônio Social / Capital Social**

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

#### **Adiantamento para Futuro Aumento de Capital**

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

#### **Reservas de Capital**

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

#### **Ajustes de Avaliação Patrimonial**

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

#### **Reservas de Lucros**

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

#### **Demais Reservas**

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

#### **Resultados Acumulados**

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

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

#### **Ações / Cotas em Tesouraria**

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

## 3.8 Notas explicativas às demonstrações contábeis

A informação a ser evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis tem de ser necessária para a compreensão dos usuários e fornecer informações que apresentam as demonstrações contábeis no contexto da entidade e do seu ambiente operacional. Para tanto utiliza-se as Notas Explicativas.

Conceitualmente, as notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e tem como objetivo facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no corpo das demonstrações propriamente ditas.

Para atender ao seu objetivo, as notas explicativas devem ser claras, sintéticas e objetivas, englobando informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

Para facilitar a compreensão e a comparação das DCASP entre as entidades do Setor Público, o MCASP (2019) sugere que elas sejam apresentadas na seguinte ordem:

- a) Informações gerais: natureza jurídica da entidade, domicílio, natureza das operações e principais atividades, e declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.
- b) Resumo das políticas contábeis significativas, como, por exemplo, bases de mensuração utilizadas, normas e políticas alteradas e julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.
- c) Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.
- d) Outras informações relevantes.

## 3.9 Exemplo do estado de Minas Gerais

Neste tópico você verá os principais demonstrativos informados no relatório contábil do estado de Minas Gerais. Ao término, procure no site oficial do seu município ou estado o relatório contábil, tendo em vista que, a partir desta disciplina, você irá compreender as informações lá evidenciadas.

**Balanço Patrimonial**

	R\$milhares	
<b>Ativo</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Circulante	10.416.244	9.035.582
Caixa e Equivalentes de Caixa	5.288.327	4.376.271
Créditos a Curto Prazo	936.190	1.307.437
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	2.976.336	1.792.775
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	278.058	275.353
Estoques	937.333	1.283.746
Não Circulante	40.866.796	46.687.730
Ativo Realizável a Longo Prazo	14.378.851	20.069.348
Investimentos	9.263.224	8.362.537
Imobilizado	17.214.398	18.245.545
Intangível	10.323	10.300
<b>Ativo Total</b>	<b>51.283.040</b>	<b>55.723.312</b>
<b>Passivo</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Circulante	27.091.197	14.509.029
Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias Assistenciais a Pagar Curto Prazo	6.636.970	5.218.949
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	3.539.322	731.738
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	7.021.924	3.717.471
Demais Obrigações a Curto Prazo	9.892.981	4.840.871
Não Circulante	115.368.832	110.554.947
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	110.142.111	105.690.822
Provisões a Longo Prazo	835	70
Demais Obrigações a Longo Prazo	5.188.382	4.816.795
Resultado Diferido	37.504	47.260
Patrimônio Líquido	(91.176.989)	(69.340.664)
Demais Reservas	5.000	5.000
Resultados Acumulados	(91.181.989)	(69.345.664)
<b>Passivo Total</b>	<b>51.283.040</b>	<b>55.723.312</b>

Fonte: Balanço Geral do Estado de Minas Gerais (2019)

## Balço Orçamentário

R\$milhares

Receita Orçamentaria	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	Saldo
Receitas (Exceto Intraorçamentárias)	80.430.509	83.047.947	74.368.011	8.679.936
Receitas Correntes	79.611.610	81.808.963	73.790.922	8.018.041 (-)
Receitas de Capital	818.900	1.238.984	577.089	661.895 (-)
Receitas (Intraorçamentárias)	12.542.025	12.625.080	17.385.953	4.760.872 (-) (+)
Receitas Correntes	12.542.025	12.625.080	17.385.953	4.760.872 (+) (-)
Subtotal das Receitas	92.972.534	95.673.028	91.753.964	3.919.064 (+)
Déficit	-	-	11.232.678	11.232.678
Total	92.972.534	95.673.028	102.986.642	7.313.614 (+)
SalDOS Exercícios Anteriores Superávit Financeiro		1.712.593	1.712.593	

Despesa Orçamentaria	Dotação Inicial (d)	Dotação Atualizada (e)	Despesas Empenhadas (f)	Despesas Liquidadas (g)	Despesas Pagas (h)	Saldo da Dotação
Despesas (Exceto Intraorçamentárias)	88.515.239	92.023.138	84.549.109	80.355.691	67.157.504	7.474.029 (+)
Despesas Correntes	80.866.694	84.895.594	79.684.579	76.466.063	64.711.749	5.211.015 (+)
Despesas de Capital Reserva De Contingencia	6.883.825 764.720	7.127.543 1	4.864.531	3.889.628	2.445.755	2.263.012 (+) 1 (+)
Despesas (Intraorçamentárias)	12.542.025	18.527.389	18.437.532	18.025.594	16.047.160	89.857 (+)
Subtotal das Despesas	101.057.263	110.550.527	102.986.642	98.381.285	83.204.664	7.563.886 (+)
Total	101.057.263	110.550.527	102.986.642	98.381.285	83.204.664	7.563.886 (+)

Restos a Pagar Não Processados	Inscritos em Exercícios Anteriores (a)	Inscritos em 31/Dez do Exercício Anterior (b)	Liquidados (c)	Pagos (d)	Cancelados (e)	Saldo (f) = (a + b - d - e)
Despesas (Exceto Intraorçamentárias)	1.909.932	6.016.574	4.281.449	2.667.6932	1.301.595	3.957.218 (+)
Despesas Correntes Despesas de Capital	1.237.831 672.101	3.774.534 2.242.040	3.025.058 1.256.391	1.843.206 824.487	590.957 710.638	2.578.201(+) 1.379,017 (+)
Despesas (Intraorçamentárias)	10.701	245.371	172.263	49.304	63.735	143.032 (+)
Total	1.920.632	6.261.945	4.453.713	2.716.997	1.365.330	4.100.250 (+)

Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados	Inscritos em Exercícios Anteriores (a)	Inscritos em 31/Dez do Exercício Anterior (b)	Pagos (c)	Cancelados (e)	Saldo (e) = (a + b - c - d)
Despesas (Exceto Intraorçamentárias)	2.650.348	8.237.661	7.165.897	361.054	3.361.059 (+)
Despesas Correntes Despesas de Capital	1.441.997 1.208.351	7.587.185	6.542.326 623.570	161.102	2.325.754 (+)
Despesas (Intraorçamentárias)	570.360	650.476	1.307.615	199.952	1.035.305 (+)
Despesas Correntes	558.407	1.739.086	1.295.662	288	1.001.543 (+)
Despesas Capital	11.953	1.739,086	11.953	288	1.001.543 (+)
Total	3.220.708	9.976.747	8.473.512	361.341	4.362.602 (+)

Fonte: Balço Geral do Estado de Minas Gerais (2019)

**Balanço Financeiro**

<b>Ingressos</b>		
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Receita Orçamentária	91.656.601	88.528.585
Receitas Correntes	82.686.998	80.116.414
Receitas de Capital	576.493	600.551
Deduções da Receita	(8.992.819)	(8.575.914)
Receitas Intraorçamentárias	17.385.929	16.387.534
Recebimentos Extraorçamentários	46.594.989	172.357.937
Antecipação de Pagamentos Contratuais	836	886
Cotas Financeiras Recebidas das Empresas Estatais Dependentes		-
Saldo do Exercício Anterior		4.866.984
<b>Total</b>		<b>265.754.392</b>

<b>Dispêndios</b>		
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Despesa Orçamentária	102.568.977	97.977.855
Despesa Correntes	79.274.634	75.421.158
Despesa de Capital	4.856.811	5.343.315
Despesas Intraorçamentárias	18.437.532	17.213.382
Pagamentos Extraorçamentários	34.431.723	162.636.792
Ajuste do Ativo Disponível	12.869	18.010
Cotas Financeiras Concedidas – Empresas Estatais Dependentes	313.165	280.241
Antecipação de Pagamentos Contratuais	3.960	14.149
Outras Movimentações	9.675	451.074
Saldo em espécie para o exercício seguinte	5.288.327	4.376.271
<b>Total</b>	<b>142.628.696</b>	<b>265.754.392</b>

Fonte: Balanço Geral do Estado de Minas Gerais (2019)

### Demonstração das Variações Patrimoniais

R\$milhares

<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Impostos Taxas e Contribuições de Melhoria	62.611.289	59.121.431
Contribuições	2.745.379	2.289.031
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	906.700	687.936
Variações Patrimoniais Financeiras	1.013.176	1.147.826
Transferências e Delegações Recebidas	12.693.303	14.439.130
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos	2.266.727	2.261.764
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	54.932.485	143.162.580
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)</b>	<b>137.169.060</b>	<b>223.109.698</b>
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Pessoal e Encargos	26.300.222	25.526.215
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	21.646.655	20.567.164
Transferências e Delegações Concedidas	27.928.188	25.762.352
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	9.273.049	9.811.357
Desvalorização e Perda de Ativos	15.296.268	5.537.534
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	4.652.573	2.579.291
Tributárias	538.903	576.646
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	53.369.527	118.995.410
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)</b>	<b>159.005.385</b>	<b>209.355.969</b>
<b>Resultado Patrimonial Deficitário/Superavitário</b>	<b>(21.836.324)</b>	<b>13.753.729</b>

Fonte: Balanço Geral do Estado de Minas Gerais (2019)

## Demonstração dos Fluxos de Caixa

R\$milhares

<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Ingressos	93.669.631	88.624.329
Receitas Derivadas e Originárias	62.200.950	58.089.600
Transferências correntes recebidas	28.879.159	29.838.433
Outros ingressos operacionais	2.589.522	696.296
Desembolsos	89.669.638	86.397.393
Pessoal e demais despesas	53.211.276	51.158.243
Juros e encargos da dívida	2.683.397	2.107.080
Transferências concedidas	33.774.965	33.132.070
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais (I)	3.999.993	2.226.936
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Ingressos	318.860	279.069
Alienação de bens	161.890	99.488
Amortização de Empréstimos e Financiamentos Concedidos	156.970	179.581
Desembolsos	1.928.468	2.083.844
Aquisição de Ativo Não Circulante	1.619.287	1.904.838
Concessão de Empréstimos e Financiamentos	23.767	10.838
Outros Desembolsos de Investimentos	285.414	168.168
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais (I)	(1.609.608)	(1.804.775)
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Ingressos	257.632	321.481
Operações de Crédito	1.657	66.051
Transferências de Capital Recebidas	255.975	255.430
Desembolsos	1.735.960	1.234.357
Outros Desembolsos de Financiamentos	1.735.960	1.234.357
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento (III)	(1.478.329)	(912.876)
<b>Descrição</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Geração Líquida de Caixa e Equivalente de Caixa (I+II+III)	912.056	(490.714)

Fonte: Balanço Geral do Estado de Minas Gerais (2019)



## 3.10 Atividade

Agora vamos exercitar um pouco?

Questão 1. (IBFC - 2019 - MGS - Técnico Contábil) Em relação aos Balanços Públicos, analise as afirmativas abaixo, dê valores Verdadeiro (V) ou Falso (F).

- ( ) O Balanço Patrimonial demonstrará: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.
- ( ) O Balanço Financeiro demonstrará as receitas e despesas orçamentárias em confronto com as realizadas.
- ( ) O Balanço Orçamentário demonstrará as contas de compensação.
- ( ) O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Assinale a alternativa que apresenta a sequência correta de cima para baixo.

- a) V,F,F,V
- b) F,F,V,F
- c) F,F,F,V
- d) V,V,F,V

Questão 2. (UFMG - 2019 – Contador) Considere as seguintes afirmativas sobre o Balanço orçamentário:

I – O Balanço orçamentário é composto por Quadro principal, Quadro da Execução dos restos a pagar Não processados e Quadro da Execução dos restos a pagar processados.

II – Na coluna da previsão atualizada do Balanço orçamentário, são demonstrados os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita decorrente de, por exemplo, criação de novas naturezas de receita não previstas na Lei orçamentária anual.

III – O Balanço orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou insuficiência de arrecadação

Estão CORRETAS as afirmativas:

- a) I e II, apenas.
- b) II e III, apenas.
- c) I e III, apenas.
- d) I, II e III.

Questão 3. Utilize as contas a seguir e monte as seguintes demonstrações, de acordo com a lei 4.320/76:

- a) Balanço Orçamentário
- b) Balanço Financeiro
- c) Balanço Patrimonial
- d) Balanço das Variações Patrimoniais

#### ESPECIFICAÇÃO

TAXAS	25.000.000,00
RECEITAS CORRENTE PREVISTA	49.000.000,00
ATIVO FINANCEIRO	125.000.000,00
ATIVO PERMANENTE	55.000.000,00
DISPÊNDIOS ORDINÁRIOS	22.000.000,00
INGRESSOS VINCULADOS	42.000.000,00
RECEITAS DE CAPITAL PREVISTA	21.000.000,00
IMPOSTOS	50.000.000,00
RECEITAS DE CAPITAL REALIZADA	15.000.000,00
SALDO PATRIMONIAL	-30.000.000,00
RECEITAS CORRENTE REALIZADA	50.000.000,00
DESPESAS CORRENTE EMPENHADA	40.000.000,00
DESPESAS DE CAPITAL FIXADA	20.000.000,00
SUPERÁVIT/ DÉFICITORÇAMENTÁRIO	7.000.000,00
INGRESSOS ORDINÁRIOS	26.000.000,00
VENDA DE MERCADORIAS	5.000.000,00
PASSIVO FINANCEIRO	142.000.000,00
PASSIVO PERMANENTE	68.000.000,00
DISPÊNDIOS VINCULADOS	50.000.000,00
INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	6.500.000,00
DESPESAS DE CAPITAL EMPENHADA	18.000.000,00
APOSENTADORIAS	20.000.000,00
SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	2.500.000,00
PESSOAL E ENCARGOS	90.000.000,00
DESPESAS CORRENTE FIXADA	48.000.000,00
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	-30.000.000,00



## Contabilidade Governamental

Ela tem como objetivo levá-los(as) à reflexão quanto ao objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, fornecendo informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; à adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Este estudo lhes farão refletir acerca de questões relacionadas ao processo histórico da contabilidade aplicada ao setor público, sua conceituação, objeto e campo de aplicação, o patrimônio e os seus subsistemas de informações contábeis; as transações no setor público e o registro contábil, o plano de contas aplicado ao setor público, as demonstrações contábeis, o processo de consolidação das demonstrações contábeis no setor público, e, por fim, a prestação de contas, controle social e transparência no setor público.



PROGRAD  
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

