

Universidade Cruzeiro do Sul
Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público

VALDENOR MENDES FERNANDES

O processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade pública: alterações promovidas no balanço patrimonial.

Brasília/DF

2016

VALDENOR MENDES FERNANDES

O processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade pública: alterações promovidas no balanço patrimonial.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Cruzeiro do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público.

Orientador: Professor Doutor Francisco Paulo do Nascimento.

Brasília/DF

2016

RESUMO

Com o propósito de evidenciar de forma consolidada e uniforme os registros contábeis de todos os órgãos dos entes federativos atinentes aos atos e fatos administrativos ocorridos ao longo do exercício financeiro, assim como a relevância em resgatar nas evidenciações contábeis o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade pública em detrimento à priorização do orçamento público, instituiu-se no âmbito do setor público a busca pela convergência aos padrões contábeis internacionais, oportunidade em que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), órgão central de contabilidade da União, tomaram por base as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), editadas pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) com o intuito de adequar a expedição de novos normativos. Desse modo, espera-se que os usuários e todos os agentes econômicos, inclusive externos, ao se valerem das novas normas e técnicas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), nomenclatura substitutiva ao termo contabilidade pública como ramo da ciência contábil, obtenham informações financeiras comparáveis, fidedignas e tempestivas, em razão da padronização das demonstrações contábeis ao novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Em que pese a mudança significativa ocorrida na estrutura de todos os demonstrativos contábeis utilizados pelo setor público, previstos nos anexos da Lei Federal nº 4.320/64, quais sejam, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial, o presente trabalho explorará somente as alterações promovidas neste último demonstrativo, baseando-se essencialmente nos entendimentos decorrentes das expedições das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) do CFC e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da STN/MF.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Normas de contabilidade. Balanço patrimonial.

RESUMEN

Con el objetivo de demostrar de manera consolidada y uniforme los registros contables de todos los órganos de las entidades federativas relativos a los actos administrativos y los eventos que se produjeron durante el ejercicio, así como la importancia de rescatar el patrimonio como objeto de estudio de la contabilidad pública en lugar de priorizar el presupuesto, se instituyó en el sector público la búsqueda de la convergencia con los estándares internacionales de contabilidad, por lo que el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) y la Secretaría del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda (STN/MF), el cuerpo central de la contabilidad, se basa en los Estándares internacionales de contabilidad del sector público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) expedida por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) con el fin de adecuar la producción de nuevos reglamentos. Por lo tanto, se espera que los usuarios y todos los agentes económicos, incluso los externos, que utilicen los nuevos estándares y técnicas de Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP), sustituya el término de Contabilidad Pública como una rama de la ciencia contable, obtengan información financiera comparable, fiable y oportuna, debido a la estandarización de los estados financieros al nuevo plan de cuentas aplicadas al sector público (PCASP). A pesar del cambio importante que se produjo en la estructura de los estados financieros utilizados por el sector público, que figuran en los anexos de la Ley Federal n° 4.320/64, a saber, Balance Presupuestario, Balance Financiero, Demostrativos de las Variaciones Patrimoniales en el Balance General, este trabajo explora apenas los cambios introducidos en este último estado financiero, basándose principalmente en la comprensión de los Estándares Brasileños de Contabilidad Pública (NBCASP) del CFC y el Manual de Contabilidad Aplicada al Sector Público (MCASP) de la STN/MF. Palabras clave: Contabilidad pública. Estándares de contabilidad . Balance general.

Palabras clave: Contabilidad pública. Normas de contabilidad . Balance general.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
1.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	6
1.2 OBJETIVOS	7
1.2.1 Objetivo geral	7
1.2.2 Objetivos específicos	7
1.3 JUSTIFICATIVA.....	7
1.4 METODOLOGIA.....	9
2. DESENVOLVIMENTO	10
2.1 REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1.1 Orçamento Público.....	10
2.1.2 Patrimônio público.....	12
2.1.3 Contabilidade	13
2.1.4 Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP.....	14
2.1.5 Os princípios contábeis interpretados sob a perspectiva do setor público	14
2.1.6 Regime contábil aplicável ao setor público	16
2.1.7 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Conselho Federal de Contabilidade – NBCASP	18
2.1.8 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional – MCASP.....	19
2.1.9 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP	21
2.2 MUDANÇAS IMPLEMENTADAS NO BALANÇO PATRIMONIAL.....	25
2.2.1 Disposições gerais	25
2.2.2 As alterações dos anexos da Lei Federal nº 4.320/64 promovidas pela STN/MF.....	31
2.2.3 A nova estrutura do Balanço Patrimonial.....	34
3. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	49

1. INTRODUÇÃO

O objeto de estudo da ciência contábil é o patrimônio. No setor público brasileiro por muitos anos priorizou-se o orçamento público como foco das análises e escriturações das demonstrações contábeis. Muito em razão da interpretação do que consta no artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/1964: “Pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas (BRASIL, 1964)”. Nesse caso, muitos autores entendiam que o regime contábil da área pública seria misto, de forma que a receita seria regime de caixa, contabilizada a partir da entrada efetiva dos recursos no momento da arrecadação, e a despesa regime de competência, contabilizada quando da emissão do empenho.

Tendo em vista a exigência dos usuários por informações fidedignas e tempestivas que sirvam de suporte à realização da melhor e mais célere tomada de decisão, fruto principalmente das relações econômicas globalizadas mundialmente, a contabilidade, de uma forma geral, tanto no setor privado como no setor público brasileiros, passa por um momento de renovação em sua estrutura conceitual com a convergência aos padrões internacionais, ocasião em que Castro (2011, p. 100), expõe a seguinte conjuntura:

A Contabilidade, no Brasil, sempre esteve dividida entre Pública (ou Governamental) e Privada (ou Comercial); com leis, formação educacional e regras específicas para cada setor. A edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) destacando a importância dos aspectos patrimoniais no setor público, sem perder de vista as peculiaridades dos aspectos orçamentários, complementada pelas alterações na estrutura do Plano de Contas do Setor Público, na reestruturação dos Anexos da Lei nº 4.320/64 e nas mudanças na Lei 6.604/76 do setor privado, pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, estão evidenciando aproximação entre as duas contabilidades e, ambas, em busca da convergência com as normas internacionais.

Sobre as mudanças enfrentadas pela contabilidade Bezerra Filho (2014, p.1) afirma o seguinte:

“O processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (2008). Importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF nº 184/2008, do Decreto 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Esse último estabeleceu o novo plano de contas a ser aplicado nas contabilidades de todos os órgãos da administração pública brasileira, incorporando, também,

aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4.320/1964, e inserindo outros, tais como: a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido”.

Destarte, essa convergência a uma padroniza o foi proposta a fim de ajustar o modelo contábil brasileiro ao internacional. Com isso, surgiram inovadoras estratégias, tais como cria o de grupos de padroniza o de procedimentos, expedi o de normas de abrangência nacional e aplica es de novos conceitos e rotinas visando a procedimentos contábeis mais adequados e uniformes. Cita-se, como exemplo, entre outras modifica es relevantes, a altera o da estrutura do Balanço Patrimonial no que tange   extin o dos subgrupos do Ativo não Circulante, Permanente e Diferido.

1.1 FORMULA O DO PROBLEMA

Por muito tempo a contabilidade praticada no âmbito do setor público era utilizada como instrumento de controle do fluxo financeiro e da execu o do orçamento anual, refletindo diretamente no modo de escritura o dos registros contábeis e, por consequência, na estrutura das demonstra es contábeis.

Ocorreu que, a partir do processo de convergência da ciência contábil aos padrões contábeis internacionais, no âmbito do setor público houve um resgate dos conceitos da teoria contábil que tratam o patrimônio como seu objeto de estudo, de maneira que as demonstra es contábeis agora devem refletir essas novas mudanças conceituais.

Nesse diapasão, as demonstra es contábeis utilizadas pelos entes governamentais tiveram que passar por adequa es, inclusive o Balanço Patrimonial, importante demonstrativo que evidencia de forma qualitativa e quantitativa, dado um determinado período de tempo, a posi o patrimonial e financeira da entidade.

A missão de adequar o Balanço Patrimonial às novas exigências internacionais, assim como as demais demonstra es contábeis utilizadas pela contabilidade pública, ficou a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF),  rg o central de contabilidade da União, consoante o previsto no art. 50,   2 , da Lei Complementar Federal n  101/2000, a Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF). Desta feita, entre outras ações, a STN modificou legalmente os anexos da Lei federal nº 4.320/64, os quais preveem a estrutura das demonstrações contábeis utilizadas pelo setor público, por meio da Portaria MF nº 749, de 15 de dezembro de 2009.

Considerando o acima exposto, o presente trabalho busca responder a seguinte indagação: ante ao processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, quais as alterações promovidas no Balanço Patrimonial?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar quais as principais alterações ocorridas na estrutura do Balanço Patrimonial a partir do processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais.

1.2.2 Objetivos específicos

- Explicar como a STN/MF, como órgão central de contabilidade, possui poderes normativos para alterar os anexos da Lei Federal nº 4.320/64 por meio de portaria;
- Apresentar a nova estrutura do Balanço Patrimonial após o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, pontuando as principais alterações ocorridas em relação ao modelo anterior.

1.3 JUSTIFICATIVA

Kohama (2011. p. 83) ao tratar sobre o Balanço Patrimonial explica o seguinte:

O Balanço Patrimonial demonstra, tanto na parte do Ativo, quanto na parte do Passivo, três grandes grupos de contas, em que se apresentam os bens, direitos e obrigações, sendo que no primeiro grupo, denominado Ativo e Passivo Financeiro, estão as contas de movimentação financeira; no segundo grupo, denominado de Ativo e Passivo Permanente, a movimentação dos elementos de caráter permanente; e no terceiro grupo, denominado de Ativo e Passivo Compensado, a movimentação dos direitos e obrigações, geralmente, decorrentes de contratos, convênios ou ajustes.

Nos termos do art. 105 da Lei Federal nº 4.320/64, bem como corroborando com o acima exposto pelo autor “o Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.”¹

Em relação aos elementos constitutivos da estrutura do Balanço Patrimonial supracitados, a STN/MF, por meio do MCASP, teve críticas ao afirmar que a Lei Federal nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

A STN/MF, órgão central de contabilidade da União, em decorrência da nova CASP, adequou a estrutura do Balanço Patrimonial de maneira a atender as exigências do padrão internacional, respeitando a limitação imposta pelo arcabouço jurídico vigente, sobretudo a Lei Federal nº 4.320/64, e, para tanto, criou diversos quadros para elaboração e divulgação desse demonstrativo. No bojo do MCASP, a STN/MF manifesta que “o Balanço Patrimonial é composto por:

- 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.”²

Nessa linha, o presente estudo se justifica na medida em que serão analisados e expostos de maneira detalhada as alterações relevantes ocorridas na

¹ Art. 105 da Lei Federal nº 4.320/64.

² Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 6ª edição. p. 324.

estrutura do Balanço Patrimonial, a partir do processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais.

1.4 METODOLOGIA

Nascimento e Souza (2015, p. 139), ao tratarem sobre marcos teóricos que caracterizam a pesquisa, enfatizam que “a pesquisa pode ser diferenciada quanto à natureza, quanto aos métodos (ou abordagens metodológicas), quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos”.

Tomando-se como fulcro a obra supracitada, o trabalho quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada; quanto ao método, qualitativa; quanto ao objetivo, refere-se a uma pesquisa exploratória; e, por fim, quanto aos procedimentos, versa sobre uma pesquisa bibliográfica.

Nesse sentido, serão realizados levantamentos a partir de livros publicados, materiais de palestras em congressos e seminários, consulta à internet e legislações específicas sobre o tema apresentado, qual seja, a convergência da CASP às normas internacionais, notadamente as alterações promovidas no Balanço Patrimonial com o advento das NBCASP do CFC e o MCASP da STN/MF, na medida em que serão tornadas as referidas mudanças mais claras ao leitor.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1.1 Orçamento Público

A palavra orçamento está inserida em diversas organizações da sociedade, como entidades empresariais e governamentais e a própria família, sendo aceito de forma geral como um mecanismo de controle das entradas e saídas de recursos financeiros.

No Brasil, a iniciativa de proposição do orçamento formalizada mediante a proposição de lei ordinária, e mesmo a sua alteração ao longo do exercício financeiro, já foram de responsabilidade dos Poderes Executivo e Legislativo, às vezes indo de encontro à sua concepção ideal como um mecanismo de controle político do Legislativo em relação ao Executivo, consoante o que afirma Giacomoni (2005, p. 19), *in verbis*:

O orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos. Foi concebido inicialmente como um mecanismo eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos, e sofreu, ao longo do tempo, mudanças no plano conceitual e técnico para acompanhar a própria evolução das funções do Estado.

O mesmo autor, Giacomoni (2005, p. 50), ao tratar do reflexo do longo período ditatorial, que resultou no enfraquecimento do Poder Legislativo, bem como na adoção pela Constituição Federal de 1988 do orçamento misto, cita o seguinte:

Em 5 de outubro de 1988, o país recebeu, então, sua sétima constituição (CF/1988). Desde as primeiras discussões, o tema orçamentário mereceu grande atenção dos constituintes, pois era visto como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário. A seção os orçamento, integrante do capítulo II – Das finanças públicas – compreende apenas cinco artigos, mas todos com inúmeros incisos e parágrafos, trazendo novos conceitos e regras, além de consagrar e confirmar princípios e normas já tradicionais.

Explicando o termo orçamento misto adotado pela Constituição Federal de 1988, assim como tratando a respeito dos tipos de orçamento segundo o regime

político, Silva (2005 apud SILVA, 2014, p. 30), escreve o seguinte:

O tipo de orçamento é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente. Daí dizer que os orçamentos variam segundo a forma de Governo e podem ser classificados em três tipos:

- a) Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua execução. Esse tipo é utilizado em países parlamentaristas.
- b) Executivo: é o orçamento cuja elaboração, aprovação é da competência do Poder Executivo. É utilizado em países onde impera o absolutismo do Chefe de Estado.
- c) Misto: é o modelo no qual é elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Legislativo a sua votação e controle. Esse tipo é utilizado pelos países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo.

O orçamento público possui aspectos que o faz ser entendido e interpretado por uma variedade de áreas do conhecimento, tais como, jurídica, política, econômica, contábil etc. Numa concepção contábil, a existência do patrimônio público, objeto de estudo da CASP, decorre principalmente da execução do orçamento, como explicitado por Mota (2004, p. 221):

A principal fonte de formação do Patrimônio de um órgão público é, portanto, o orçamento público. [...] Com a lei orçamentária, a população delega autoridade aos governantes para arrecadarem receitas e realizarem despesas em nome dela. Esses gastos é que vão gerar o patrimônio público. São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos. De maneira geral, a execução dessas despesas é que vão gerar o patrimônio público. São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem é independente do orçamento: recebimento de bens em doação, por exemplo. A necessidade de se medir, dimensionar, avaliar, qualificar esse patrimônio provoca o surgimento da Contabilidade Pública, ou seja, do ramo da Ciência Contábil aplicado à Administração Pública.

Por fim, Baleeiro (2012. p. 526), ao tratar sobre documentos afins do orçamento, comenta o seguinte:

Não é o orçamento a única peça que dá notícia do panorama financeiro do Estado. A prestação de contas da Administração, ou seja, o balanço da execução do orçamento, depois de findo o período, mostra como as previsões se realizaram e as autorizações foram usadas. O balanço patrimonial e outros documentos também completam o quadro da administração financeiro e oferecem relevo político, embora muito menor, pois se referem a fatos consumados. Esses dois documentos integram o ciclo orçamentário em sua fase final, isto é, o de controle da execução da

política financeira.

2.1.2 Patrimônio público

Em conformidade com os art. 98 a 103 da Lei Federal nº 10.406/2002, do Código Civil Brasileiro, assim é tratada definição de bens públicos:

“Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.”

Complementando de maneira explicativa o acima disposto, MOTA (2009, p. 123) expõe o seguinte:

Então, de acordo com o novo código Civil, os bens públicos são divididos em três categorias:

- bens de uso comum do povo, os quais são conhecidos como bens de domínio público, tais como mares, os rios, estradas, rodovias, ruas, praças etc;

- bens de uso especial, que compõem o patrimônio público, tais como edifícios, prédios ou terrenos utilizados na prestação de serviços públicos no âmbito federal, estadual ou municipal, e suas autarquias; e

- bens dominicais, que são aqueles que também constituem o patrimônio das entidades públicas, mas não são empregados na execução de suas atividades, representando bens que, normalmente, são destinados à venda.

Conforme a NBC T 16.2 - Resolução CFC n.º 1.268/09, a qual estabelece o conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

2.1.3 Contabilidade

A contabilidade é a ciência social que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, cujas variações qualitativas ou quantitativas são registradas de maneira ordenada e sistemática nos Livros Diário e Razão, resultando na elaboração de demonstrativos financeiros. Segundo Souza (2012. p. 1) a contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades, e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações aos seus usuários.

O primeiro conceito oficial de contabilidade foi prolatado no I Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado na cidade do Rio de Janeiro em 1924, o qual preceitua como a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativas à administração econômica.

Interessante também é a conceituação do pronunciamento do IBRACON³, aprovado pela CVM⁴ por meio da Deliberação nº 29/1986, ao afirmar que a contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

³ O IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cujos principais objetivos são o de ficar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados auditoria interna e externa.

⁴ A CVM (Comissão de Valores Mobiliários) é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Fazenda, cujo objetivo é fiscalizar o mercado de capitais no Brasil.

2.1.4 Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP

A CASP, um ramo da ciência contábil, antes denominada contabilidade pública, está entre as diversas disciplinas do saber utilizadas pela Administração Pública na condução de sua missão. Ao utilizar de suas técnicas como ciência, fornece ao gestor público, aos cidadãos, outras nações, bancos interessados em emprestar ao governo ou a investidores em geral informações contábeis relevantes sobre mensuração do patrimônio público, e, por consequência, serve como instrumento para auxílio, divulgação e controle sobre as metas fiscais estabelecidas, o atingimento das políticas públicas, a divulgação e transparência das finanças públicas governamentais, conforme afirma Mota (2004, p. 222), a saber:

É o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registros dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Tratando sobre o campo de atuação e as características da CASP como ramo da ciência contábil, Piscitelli (2012, p. 7) afirma a seguinte:

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito público interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias –, bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações e empresas públicas –, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público. Trata-se, pois, das aziendas ou entidades públicas (não apenas de Direito Público), integrantes da estrutura da Administração e sujeitas a seu controle; outras entidades com estas características, entretanto, em que se destacam as sociedades de economia mista e outras constituídas segundo as normas do Direito Privado, praticam normalmente a Contabilidade Empresarial, também chamada de Societária, a que se aplicam os critérios e as normas próprias do setor privado.

2.1.5 Os princípios contábeis interpretados sob a perspectiva do setor público

A Resolução CFC nº 750/93 dispõe sobre os princípios da contabilidade, enfatizando que são de observância obrigatória ao exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Segundo a mesma resolução, esses princípios representam a essência das doutrinas e

teorias relativas à ciência contábil, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país. Concernem, pois, à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

A conceituação dos princípios e a explicação da perspectiva de aplicação desses mesmos princípios no setor público está consolidada no quadro a seguir, conforme mencionado no MCASP, a saber:

Princípio	Conceito	Perspectiva de Aplicação do Princípio no Setor Público
Da Entidade	O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.	O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
Da Continuidade	O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.	No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
Da Oportunidade	O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.	O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais

		para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.
Do Registro pelo Valor Original	O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.	Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, vez que corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.
Da Competência	O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Esse princípio pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.	O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público
Da Prudência	O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O princípio em questão pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.	As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações. A aplicação do princípio em comento não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

2.1.6 Regime contábil aplicável ao setor público

A Lei Federal nº 4.320/64, em seu artigo 35, prever que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente

empenhadas. Segundo Lima (2000, p. 12), ao interpretar essa passagem da referida lei, assim comentou:

Observa-se que o legislador definiu o regime da Contabilidade Pública como misto: de competência para as despesas, definido pelo momento do empenho, e caixa para as receitas, definido pelo momento da arrecadação. É importante observar, já neste momento, que o regime contábil aplicado no âmbito do governo, é totalmente diferente daquele aplicado na Contabilidade Comercial, ainda que baseado em princípios semelhantes. Assim, independentemente de qualquer outro fato ou questão de natureza jurídica ou administrativa, a Contabilidade Pública reconhece a receita apenas no momento em que o recurso é repassado ao agente arrecadador do governo (seja ele entidade pública ou privada), registrando a despesa no momento em que ela é empenhada em consonância com as determinações legais. Não há preocupação com a aquisição de direito, consumo de materiais, tradição de bens e outros fatos geradores utilizados para determinar o regime da Contabilidade Comercial.

Concorda com o mesmo entendimento Mota (2004, p. 221), quando cita que o regime contábil adotado no Brasil para a contabilidade pública é o regime misto, adotando-se o regime de caixa e o de competência ao mesmo tempo.

Como pode ser visto, anteriormente a todo esse processo de convergência contábil às normas internacionais, a maioria dos autores corroborava com a mesma ideia, a de que o regime contábil aplicado no setor público era o misto. Atualmente, devido ao alinhamento aos padrões internacionais, entende-se que a própria Lei Federal nº 4.320/64, e não poderia ser diferente dado o seu caráter imperativo, constitui base legal prevendo o patrimônio público como objeto de estudo da CASP.

Dessa maneira, com a mudança de entendimento da maior parte da doutrina, do CFC e da STN/MF, os fatos que reportam ao patrimônio devem ser registrados de acordo com o princípio da competência, dentro da ótica patrimonial visto pela ciência contábil. Por outro lado, os registros orçamentários das receitas e despesas públicas, que respeita o regime misto por uma questão legal, serão tratados pela ótica orçamentária.

Corroborando com tal entendimento, agora em uma nova obra, Mota (2009, p. 321) expõe que para o reconhecimento das receitas e despesas orçamentárias o regime adotado pela contabilidade pública é o regime misto, no entanto afirma que se trata de regime orçamentário e não contábil.

Bezerra Filho (2014. p. 3-4) cita que a doutrina contábil por diversos autores acabaram por consagrar o uso do regime misto pela contabilidade com base

em uma interpretação equivocada do artigo 35 da Lei 4.320/1964, enfatizando que nos dias atuais vigora o seguinte:

Ao resgatar os princípios e postulados da ciência contábil, verifica-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa, sob o enfoque patrimonial. Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime patrimonial.

2.1.7 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Conselho Federal de Contabilidade – NBCASP

Considerando o longo lapso temporal da falta de manifestação do CFC sobre normas contábeis aplicadas especificamente no setor público, Castro (2011, p. 132) explica:

O processo que culminou com a publicação das NBCASP ao final de 2008 teve início em 2003, quando, em encontro do Vice-Presidente da República com o Presidente do CFC, foi aventada a hipótese de se rever a Lei nº 4.320/64, para unificar a Contabilidade Pública aplicando no ambiente governamental as mesmas regras da Contabilidade Comercial em termos de mensuração do Patrimônio, preservando as peculiaridades do setor público no tocante ao controle do orçamento e das finanças.

Desenvolvidas pelo CFC na perspectiva de aderência da CASP aos padrões internacionais, as NBCASP's baseiam-se nas Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), editadas pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC).

Segundo o endereço eletrônico da própria entidade, o IFAC é uma organização global para a profissão contábil dedicada a servir o interesse público por meio do fortalecimento da profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. IFAC é composta por mais de 175 membros e associados em 130 países e jurisdições, que representam cerca de 2,84 milhões contabilistas na prática pública, educação, serviço do governo, indústria e comércio.

A respeito da elaboração das NBCASP's, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul em estudo realizado sobre as NBCASP sob a

ótica das IPSAS, manifesta-se assim:

As IPSAS são normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público elaboradas pelo International Federation Accountants (IFAC), e que estão em fase de convergência às futuras NBCASP, que passaram por um processo de audiências públicas e em breve serão efetivamente normas contábeis.

Ratificando a citação anteriormente mencionada, em 2008 foram publicadas as NBCASP, com exceção da norma que trata de custos que foi publicada em 2011, conforme relação do quadro a seguir, oportunidade na qual o CFC considerou como motivação para publicação dos referidos documentos a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência; o que dispõe a Portaria nº 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, que trata sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; e, por derradeiro, a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012:

Norma	Assunto
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	Registro Contábil
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Controle Interno
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos de ESP
NBC T 16.11	NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

2.1.8 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional – MCASP

A necessidade de evidenciar de maneira uniforme os registros contábeis; de estabelecer um plano de contas de abrangência nacional; de padronizar as

demonstrações contábeis; de expor os conceitos relacionados aos mais diversos assuntos envolvidos na execução do orçamento e na mensuração do patrimônio público tornaram imprescindível a elaboração do MCASP. Segundo a STN/MF, o referido manual visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a Contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um plano de contas de abrangência nacional.

O MCASP – 6ª edição, aplicado a todos os entes da federação, válido a partir do exercício de 2015, foi aprovado pela Portaria conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de 2014, que aprovou a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, e pela Portaria STN nº 700, de mesma data, que aprovou as demais partes do manual, e está estruturado conforme o quadro a seguir:

Parte	Assunto
Parte Geral	Parte Geral – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
Parte I	Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários
Parte II	Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – Ministério da Fazenda

Nivelado ao que foi dito em relação ao regime contábil da CASP, o MCASP trata sobre a relevância em compreender os diferentes aspectos da CASP, de forma a diferenciar e interpretar cada tipo de informação prestada, conforme a dinâmica disposta no quadro a seguir:

Aspecto da CASP	Assunto
Aspecto Orçamentário	Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.
Aspecto Patrimonial	Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações

	Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.
Aspecto Fiscal	Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto. Diversos atos e fatos registrados pela contabilidade poderão alcançar apenas um, dois ou todos os aspectos citados. Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto, apresentados neste Manual.

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Por fim, as normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes federativos, incluindo seus fundos, autarquias, fundações, e empresas estatais dependentes e facultativas para as empresas estatais independentes.

2.1.9 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP

Para a escrituração dos fatos contábeis, oriundos dos atos e fatos administrativos, a Contabilidade realiza o registro de tais fenômenos por meio de contas. Segundo Souza (2012, p. 67) contas são nomes (títulos) que qualificam os elementos patrimoniais (bens, direitos, obrigações, patrimônio líquido, despesas e receitas) e quantificam os mesmos através de saldos devedores e credores. Já Mota (2009, p. 13) afirma que conta é um instrumento utilizado na ciência contábil para identificar de modo sintético ou analítico uma característica estática ou dinâmica do patrimônio.

Existe uma infinidade de contas contábeis utilizadas pelas entidades. Determinadas contas possuem o condão generalista, pois são de uso frequente das entidades independentemente da atividade social exercida, como, por exemplo, a conta caixa, que representa os valores em espécie disponíveis na entidade. De outro modo, existem contas que são utilizadas por entidades específicas. O uso dessas contas não é um exercício indiscriminado do profissional contábil. Pelo

contrário, o uso das contas deve estar vinculado, inclusive por código numérico, a um plano de contas. Dessa forma, toda entidade possui um plano de contas pré-estabelecido, que nada mais é que o rol de todas as contas utilizáveis pela entidade.

No âmbito do setor público, anteriormente à convergência da CASP aos padrões internacionais, os entes federativos possuíam variados tipos de contas, muitas vezes para reportar o mesmo fenômeno patrimonial. O PCASP busca uniformizar as contas contábeis utilizadas por todos os órgãos públicos dos entes federativos, buscando principalmente a consolidação das contas nacionais.

Numa convergência mundial dos padrões internacionais de Contabilidade, investidores ao se interessarem pela situação fiscal de determinados países, por exemplo, poderão comparar seus demonstrativos contábeis, visto que estarão evidenciados sob a mesma base conceitual.

Preconizado pelo MCASP, o PCASP representa uma das maiores conquistas da CASP. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o plano permitiu diversas inovações, entre as quais:

- Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (impairment), dentre outros.

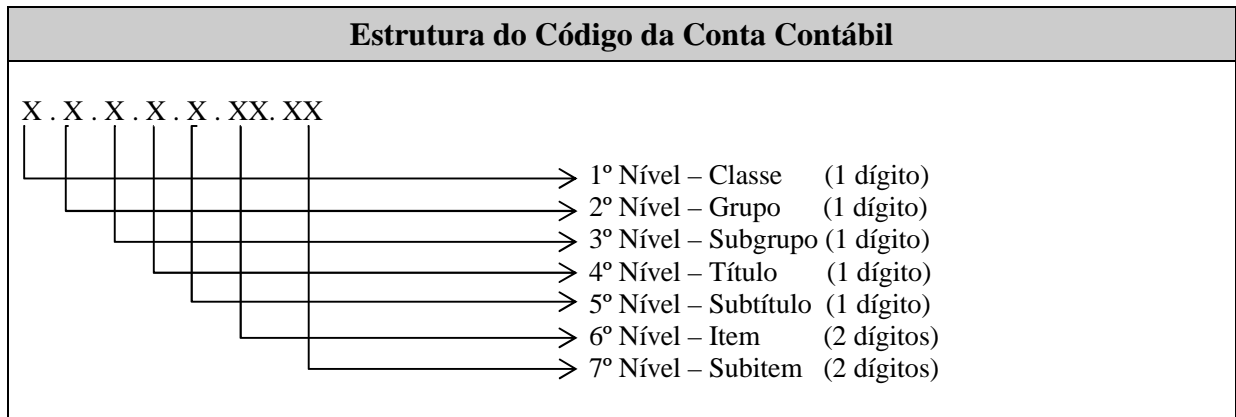
- Elaboração de estatísticas fiscais nos padrões exigidos pelos organismos internacionais.

Remetendo aos objetivos do PCASP citados na Oficina 76 da XII Semana de Administração Orçamentária Financeira, realizada em Brasília no ano de 2015, torna-se importante expor o quadro a seguir, cujo conteúdo é de suma importância para entendimento da PCASP em todo esse processo de convergência às normas internacionais, a saber:

Objetivo Geral	Estabelecer normas e procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais.
Objetivos Específicos	Atender às necessidades de informação das organizações do setor público.
	Observar formato compatível com as legislações vigentes (Lei nº 4.320/1964, Lei nº 6.404/76, Lei Complementar nº 101/2000, etc.), os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.
	Adaptar-se, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP).
	Adoção de estrutura padronizada nas três esferas de governo (União, Estados e Municípios).
	Permitir a visão: patrimonial, orçamentária e de controle;
	Contemple os aspectos inerentes às empresas estatais dependentes.
	Inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial.
	Flexibilidade para que os entes detalhem em níveis inferiores.
	Implantação obrigatória até 2014 para União, Estados, Distrito Federal e Municípios.
	Geração de informações capazes de contemplar as necessidades dos usuários da informação contábil.
	O PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada ente da federação, seus fundos, órgãos, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como pelas empresas estatais dependentes.

Fonte: Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda (ESAF/MF)

Para fins de entendimento da codificação das contas contábeis que compõem o PCASP, salienta-se que estas são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, consoante o quadro a seguir:



Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Ademais, o PCASP é dividido em 8 classes, sendo as contas contábeis classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, a saber:

Natureza da informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo 3. Variações Patrimoniais Diminutivas	2. Passivo 4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Por fim, o PCASP possui a seguinte estrutura básica, em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível):

NOVA ESTRUTURA DO 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

<p>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</p> <p>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</p>	<p>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</p> <p>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</p>
<p>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</p> <p>5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar</p>	<p>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</p> <p>6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar</p>
<p>7 – Controles Devedores</p> <p>7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles</p>	<p>8 – Controles Credores</p> <p>8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles</p>

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

2.2 MUDANÇAS IMPLEMENTADAS NO BALANÇO PATRIMONIAL

2.2.1 Disposições gerais

A edição da Lei Federal 4.320/64, 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, objetivou principalmente o equilíbrio das finanças públicas do país, de forma que, o melhor instrumento para alcançar esse objetivo seria o orçamento público. Essa lei propiciou que os registros e demonstrativos contábeis priorizassem a evidenciação da execução do orçamento,

em detrimento à priorização dos registros da contabilidade focada no patrimônio como seu objeto de estudo. Paradoxalmente, uma vez que no Brasil o sistema jurídico adotado é o *civil law*, em que o texto da lei é a principal fonte do Direito, o processo de convergência da CASP aos padrões internacionais invocou a mesma Lei nº 4.320/64, conquanto priorizando as passagens que tratam da questão patrimonial.

O MCASP afirma como importante marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no país foi a edição da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, relatando que esta lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no país, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo. Ainda segundo o referido manual, o orçamento público ganhou tanta importância com essa lei, que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas, que vigem até hoje, propiciaram interpretações muito voltadas para os conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais. No entanto, afirma que o processo de evolução atual da contabilidade invoca principalmente a referida lei, que dispõe no seu Título IX (Da contabilidade):

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o **conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, **patrimonial** e industrial.

Art. 100. **As alterações da situação líquida patrimonial**, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará **as alterações verificadas no patrimônio**, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (grifo meu)

Nesse sentido, a contabilidade, dado o processo de convergência, deve cumprir integralmente o princípio da competência quando da evidenciação prevista do art. 89. Anteriormente, conforme dito, afirmava-se pela existência de um regime misto da contabilidade, pois, baseando-se no art. 35 da lei em apreço, entendia-se que as despesas seriam contabilizadas pela competência, consoante o ano de emissão do empenho. E no caso das receitas, haveria a contabilização pelo regime

de caixa, conforme a ocorrência da arrecadação. SILVA (2014, p. 72-74), ao tratar sobre o regime aplicado ao setor público, assim explica:

De acordo com a Lei 4.320/64, e com as NBCASP, na administração pública existem dois tipos de regimes para efeito de contabilização que devem ser utilizados na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O fluxo econômico é compreendido por dois conceitos distintos, porém integrados. O primeiro é o conceito financeiro fundamentado na filosofia do ingresso de disponibilidade, no qual se baseou o orçamento, e estabeleceu o regime de caixa para a Receita Pública e de competência para a Despesa.

O segundo é o conceito patrimonial que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ser necessário cumpri-lo. Pelo conceito patrimonial considera-se a Receita e a Despesa pelo regime de competência, ou seja, no momento em que elas acontecem, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

Essa mudança conceitual na evidenciação dos atos e fatos administrativos ocorridos no âmbito do setor público alterou de forma relevante a estrutura do balanço patrimonial, haja vista que doravante é o regime de competência a base para a sua elaboração.

O balanço patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, contendo informações sobre a posição patrimonial da entidade em determinado período, assim como o resultado acumulado, decorrente de vários exercícios, da gestão patrimonial. Ademais, é a partir dessa demonstração que a avaliação dos elementos do ativo e do passivo podem ser procedidas mediante a utilização da análise por quocientes, dentre as quais, salientam-se os índices de liquidez e endividamento.

Conforme a NBC T 16.2 - Resolução CFC n.º 1.268/09, a qual conceitua o patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, o patrimônio público é estruturado em três grupos, quais sejam, ativo, passivo e patrimônio líquido. De maneira que, ativos representam recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios

econômicos ou potencial de serviços. E, por fim, patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

No setor público, o balanço patrimonial além de evidenciar o ativo, passivo e o patrimônio líquido, como itens integrantes do patrimônio público, deve também, por exigência da Lei Federal nº 4.320/64, prever o registro das contas de compensação, que compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio, como a assinatura de um contrato, o registro de uma garantia contratual etc.

Conforme o MCASP, a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade. Os ativos devem ser classificados como circulantes quando estiverem disponíveis para realização imediata e/ou tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

Percebe-se que a estrutura do balanço patrimonial elaborado pelo setor privado, consoante a Lei Federal nº 6.404/1976, é similar ao utilizado no âmbito do setor público, conforme a Lei Federal nº 4.320/64. No entanto, repita-se, essa última lei conferiu um viés orçamentário ao balanço patrimonial utilizado no setor público, já que separa o Ativo e Passivo em dois grandes grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem.

O anexo 14 da Lei Federal nº 4.320/64 estabelece detidamente a estrutura a ser seguida quando da elaboração do balanço patrimonial. Anteriormente ao processo de mudança por qual passou a referida demonstração, observava-se basicamente um quadro com duas colunas. Do lado esquerdo havia o ativo, que no caso seriam os bens e direitos, e no outro lado o passivo, representando as obrigações da entidade. Na coluna da esquerda o ativo era representado pelos seguintes grupos: ativo financeiro, ativo permanente, ativo real, saldo patrimonial quando houvesse passivo real a descoberto, ativo compensado e ativo total. Já na

coluna da direita, o passivo seria desdobrado pelo passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial na existência de ativo real líquido, passivo compensado e passivo total, conforme o quadro a seguir:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO Disponível Caixa Bancos Conta Movimento Aplicações Financeiras Créditos em Circulação Salário-Família Salário-Maternidade Auxílio-Natalidade	PASSIVO FINANCEIRO Restos a Pagar Processados Não Processados Retenções de Terceiros Previdência Social Imposto de Renda Retido Consignações Diversas
ATIVO NÃO FINANCEIRO Circulante (menos o financeiro) Adiantamentos Concedidos Estoques de Material de Consumo Realizável a longo prazo Dívida Ativa Empréstimos Concedidos Ativo Permanente Bens Imóveis Bens Móveis	PASSIVO NÃO FINANCEIRO (PERM.) Circulante (menos o financeiro) Provisões Operações de Crédito Internas Exigível a Longo Prazo Operações de Crédito Internas Operações de Crédito Externas
ATIVO REAL (AF + ANF)	PASSIVO REAL (PF + PNF)
ATIVO COMPENSADO Responsabilidades por Tit., Valores e Bens Garantias de Valores Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais	PASSIVO COMPENSADO Tit., Valores s/Responsabilidade Valores em Garantia Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Fonte: Associação Brasileira de Orçamento Público - ABOP

A estrutura acima disposta baseia-se numa leitura rígida do art. 105 da Lei Federal nº 4.320/64, conforme a seguir:

“O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.”

Para a elaboração do antigo modelo de balanço patrimonial utilizavam-se todas as contas do sistema financeiro, patrimonial e de compensação. Esses sistemas, com a adição do sistema orçamentário, representavam todos os sistemas contábeis existentes. Nessa estrutura de balanço, os lançamentos contábeis eram efetuados fechados em cada sistema, quando se debitava uma conta de um determinado sistema, a conta creditada pertenceria ao mesmo sistema.

Resumidamente, o sistema financeiro relacionava-se com as entradas e saídas de recursos, como os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária. Nesse sistema, as principais contas estavam relacionadas com as contrapartidas do grupo Disponível, representando as entradas e saídas de recursos. O sistema patrimonial registrava a incorporação e desincorporação de ativos e passivos. O sistema orçamentário estava representado pelos atos de natureza orçamentária. Nesse grupo seria procedida a comparação da receita prevista com a sua arrecadação e da despesa fixada com a sua execução. E, por fim, no sistema de compensação estariam registrados os atos praticados que não afetam imediata ou indiretamente, mas que direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Com a nova estrutura do balanço patrimonial, os lançamentos contábeis não precisam ser fechados em um mesmo sistema, podendo um lançamento contábil ter contas de natureza financeira e patrimonial, permitindo uma evidenciação nos moldes da contabilidade praticada no setor privado. Dessa maneira, conforme o MCASP, as contas contábeis agora estão estruturadas por natureza de informação, e não mais por sistema, justamente para flexibilizar a utilização das contas contábeis anteriormente presas a sistemas:

Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.

Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos

financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.

Natureza de Informação de Controle: 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.

Nota-se que o sistema financeiro foi extinto, de maneira que fora englobado pelo sistema de natureza da informação patrimonial.

Ainda sobre os elementos integrantes da estrutura do balanço patrimonial em questão, mesmo o ativo e o passivo compensados influenciando seus valores reais totais, evidencia-se o ativo real e o passivo real de maneira a mantê-los em destaque.

Frisa-se também que a STN/MF substituiu o termo saldo patrimonial, previsto no Art. 5º, V, da Lei Federal nº 4.320/64, para o termo patrimônio líquido, numa tentativa de adequar essa estrutura do balanço patrimonial da Lei Federal nº 6.404/76. Nesse caso, o patrimônio líquido poderá ser positivo, saldo credor, caso encontre ativo real líquido ou poderá ser negativo, saldo devedor, caso encontre Passivo Real a Descoberto.

O ativo real é obtido pelo somatório das parcelas que compõem o ativo financeiro e o ativo não-financeiro/ativo permanente. o passivo real é representado pela soma do passivo financeiro e o passivo não-financeiro/permanente.

Conforme a Lei Federal nº 4.320/64, se o ativo real for maior que o passivo real, a diferença será denominada de ativo real líquido, representando patrimônio líquido positivo. Se o ativo real for menor que o passivo real, a diferença representará um passivo real a descoberto, demonstrando que o patrimônio líquido estará negativo.

2.2.2 As alterações dos anexos da Lei Federal nº 4.320/64 promovidas pela STN/MF

Segundo o MCASP, a CASP tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à

transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social. Conforme o art. 113 da Lei nº 4.320/1964, dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização dos anexos que contemplam a referida Lei. Com a extinção deste conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela STN/MF, dada a afinidade técnica desse órgão com o assunto. Soma-se ao fato da competência da STN/MF, dado o previsto no art. 50, § 2º, da LRF, na qual consta que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, enquanto órgão central de contabilidade da União, tendo em vista a não implantação do conselho de que trata o art. 67 da mesma norma.

Por outro lado, o Decreto nº 6.976/2009, que dispõe detidamente sobre as competências do Sistema de Contabilidade Federal, previsto na Lei Federal nº 10.180/2001, consoante o seu art. 7º, XXIV, afirma que compete à STN/MF, como órgão central de contabilidade, o seguinte:

“XXIV - exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, **e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei;**” (grifo meu)

Conforme o MCASP, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são: balanço orçamentário; balanço financeiro; balanço patrimonial; demonstração das variações patrimoniais; demonstração dos fluxos de caixa; e demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Segundo o MCASP, que observa a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da CASP, cujo teor de seu art. 1º, consta as alterações dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19

(Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e excluir o Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Dessa forma, os demonstrativos foram adequados por considerar as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia; a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país, conforme o inciso II, art. 4º e inciso XXVII, art. 7º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009; a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; a necessidade de apuração de estatísticas fiscais consolidadas, de interesse nacional, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, segundo as melhores práticas consagradas em acordos e convênios internacionais de que o Brasil é parte; e a necessidade de elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas para todos os entes, em cumprimento do disposto no inciso II do art. 1º da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e do inciso VI do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009.

Segundo as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 04, Metodologia para Elaboração do Balanço Patrimonial, a Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

“II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;”

2.2.3 A nova estrutura do Balanço Patrimonial

Com foco no objeto de estudo da Contabilidade, o patrimônio, e com o fito de adequar a estrutura anterior do Balanço Patrimonial, cujo escopo central era a relevância dada à evidenciação da execução do orçamento, a STN/MF dividiu a estrutura do Balanço Patrimonial em quatro quadros, quais sejam, Quadro Principal, Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, Quadro das Contas de Compensação (controle) e Quadro do Superávit/Déficit Financeiro, conforme a seguir:

QUADRO PRINCIPAL	
ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Caixa e Equivalentes de Caixa	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e
Créditos Realizáveis a Curto Prazo	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo
Investimentos Temporários	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo
Estoques	Obrigações Fiscais a Curto Prazo
VPD Pagas Antecipadamente	Obrigações de Repartições a Outros Entes
Ativo Não Circulante	Provisões a Curto Prazo
Ativo Realizável a Longo Prazo	Demais Obrigações a Curto Prazo
Créditos a Longo Prazo	Passivo Não Circulante
Investimentos Temporários a Longo Prazo	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e
Estoques	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo
VPD pagas antecipadamente	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo
Investimentos	Obrigações Fiscais a Longo Prazo
Imobilizado	Provisões a Longo Prazo
Intangível	Demais Obrigações a Longo Prazo
	Resultado Diferido
	Patrimônio Líquido
	Patrimônio Social e Capital Social
	Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital
	Reserva de Capital
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Demais Reservas
	Resultados Acumulados

	(-) Ações / Cotas em Tesouraria
TOTAL	TOTAL

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Ativo Permanente	Passivo Permanente
Saldo Patrimonial	

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO	
SALDO DOS ATOS POTENCIAIS ATIVOS	SALDO DOS ATOS POTENCIAIS PASSIVOS
Garantias e Contra garantias recebidas	Garantias e Contra garantias concedidas
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres	Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres
Direitos Contratuais	Obrigações contratuais
Outros atos potenciais ativos	Outros atos potenciais passivos
TOTAL	TOTAL

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO	
DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária	(saldo por fonte/destinação de recurso)
Vinculada	(saldo por fonte/destinação de recurso)
<Descrição da fonte>	(saldo por fonte/destinação de recurso)
(...)	
TOTAL	

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Para melhor entendimento da nova estruturação do Balanço Patrimonial, abaixo segue o rol das contas integrantes dos quadros da referida demonstração contábil, acompanhadas de suas respectivas definições:

DEFINIÇÕES DOS ELEMENTOS DO BALANÇO PATRIMONIAL	
QUADRO PRINCIPAL	
Ativo Circulante	Compreende os ativos que satisfazem um dos dois seguintes critérios: estarem disponíveis para realização imediata; ou terem expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis. Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis no curto prazo.
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 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.
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.
Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente	Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão no curto prazo.
Ativo Não Circulante	Compreende os ativos têm expectativa de realização após doze meses da data das demonstrações contábeis. Integram o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado, o intangível e eventual saldo amortizar do ativo diferido.
Realizável a Longo Prazo	Compreende os bens, direitos e despesas 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, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Intangível	Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.
Diferido	Compreende as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, registrados até 31 de dezembro de 2008 e ainda não amortizados. De acordo com o Art. 299-A da Lei nº 6.404/76, o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 da mesma lei. Compreende, portanto, os saldos registrados até 2008 e que deverão ser integralmente amortizados até 2017.
Passivo Circulante	Compreende os passivos exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis. Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados no curto prazo; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.
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, alugueis 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.
Passivo Não Circulante	Compreende os passivos exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis. Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.
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.
Resultado Diferido	Compreende o valor das variações patrimoniais aumentativas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros e que não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da entidade. Compreende também o saldo existente na antiga conta resultado de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008.
Patrimônio Líquido	Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do

	<p>ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto.</p> <p>Neste caso, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.</p>
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).
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 6.404/76 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.
Ações / Cotas em Tesouraria	Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES	
Ativo Financeiro	Compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários
Ativo Permanente	Compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.
Passivo Financeiro	Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária. Caso o Balanço Patrimonial seja elaborado no decorrer do exercício, serão incluídos no passivo financeiro os créditos empenhados a liquidar.
Passivo Permanente	Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO	

Contas de Compensação	Compreende as contas representativas dos atos potenciais ativos e passivos.
Atos Potenciais	Compreende os atos que podem vir a afetar o patrimônio, imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas.
Atos Potenciais Ativos	Compreende os atos que podem vir a afetar positivamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.
Atos Potenciais Passivos	Compreende os atos que podem vir a afetar negativamente o patrimônio, imediata ou indiretamente
QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO	
Superávit Financeiro	Corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Para fins de abertura de crédito adicional, devem-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, em cumprimento ao § 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964.
Déficit Financeiro	Corresponde à diferença negativa entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.
Fonte de Recursos	Mecanismo ¹⁸ que permite a identificação da origem e destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa.

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

O MCASP dispõe aos seus usuários sobre informações para a elaboração dos quadros integrantes do Balanço Patrimonial, conforme a seguir:

INFORMAÇÕES SOBRE A ELABORAÇÃO DOS QUADROS DO BP
QUADRO PRINCIPAL
<p>O Quadro Principal do Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível ou 4º nível).</p> <p>As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade. As contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.</p> <p>Os saldos das contas dos ativos e passivos são apresentados no quadro principal por seus valores líquidos das respectivas deduções, como, por exemplo, as contas de ativo imobilizado líquidas das depreciações.</p> <p>Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas no ente. Nos casos em que o próprio ente abrir essas contas no 5º nível (conforme possibilidade prevista no PCASP), ou seja, em contas Intra-OFSS que não estão na estrutura padrão do PCASP Federação, o ente deverá proceder à exclusão dessas contas para obtenção do demonstrativo consolidado.</p>

QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES
<p>Este quadro apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964.</p> <p>Será elaborado utilizando-se a 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”. Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais.</p>
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO
<p>Este quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados.</p> <p>Será elaborado utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP.</p> <p>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 cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).</p>
QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO
<p>Este quadro apresenta o superávit/déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.</p> <p>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. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.</p> <p>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.</p>

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Percebe-se na nova disposição do Balanço Patrimonial que a intenção na STN/MF foi adequá-lo tanto a forma de como essa demonstração é estruturada no ambiente privado, no Brasil, conforme a Lei Federal nº 6.404/1976, bem como atendendo às imposições da Lei Federal nº 4.320/1964, cujo teor impõe ao balanço patrimonial a evidenciação contábil de fenômenos que ocorrem somente no setor público, tais como, atos potenciais e contabilização de fatos relacionados à execução do orçamento. De tal maneira que, apenas o quadro principal possui semelhança com o balanço divulgado pelas entidades do setor privado, o qual está mais afeto aos modelos de padrões internacionais de Contabilidade.

É interessante essa mudança realizada pela STN/MF, na medida em que a maioria dos profissionais contábeis do mercado não detinham o conhecimento, em um primeiro momento, para realizar análises no balanço anterior, considerando a existência de registros nesse demonstrativo tanto de fatos ligados à gestão patrimonial como vinculados à execução do orçamento. Seria necessário ao profissional contábil entender sobre os mecanismos de execução do orçamento público, que numa abordagem mais generalista está relacionada à fluxo financeiro de entrada e saída de dinheiro.

Doravante, pelo Quadro Principal, percebe-se o resgate do patrimônio como objeto de estudo da contabilidade, oportunidade em que os elementos integrantes desse quadro do balanço patrimonial representam estaticamente a mensuração dos ativos e passivos em dado período, de tal maneira que serão mais facilmente comparáveis às demonstrações de outras entidades públicas ou de diversos entes da federação ou mesmo do estrangeiro. Ademais, conforme já citado, será possível pelas informações do Quadro Principal realizar análises financeiras, de liquidez e de endividamento, de maneira mais facilitada quando comparado ao modelo anterior.

A respeito da mensuração de ativos, o MCASP assim manifesta-se:

4. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade. De acordo com o princípio da oportunidade, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

Devido ao papel importante da mensuração dos ativos e passivos, as disponibilidades, créditos e obrigações, estoques, investimentos, imobilizados etc necessitam ser reavaliados, tendo em vista que o foco no patrimônio, e não mais no orçamento, impõe que os valores desses itens patrimoniais estejam adequados à atualidade. Por muitos anos, nos registros contábeis das entidades do setor público, encontravam-se bens patrimoniais escriturados por valores irrisórios, por vezes, R\$ 0,01 (um centavo de real), conforme registros no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Com a priorização da gestão patrimonial no Balanço Patrimonial há uma demanda para que os profissionais envolvidos, por exemplo, reavaliem os bens do ativo imobilizado, procedendo à devida depreciação, amortização ou exaustão, conforme o andamento do exercício financeiro.

Essa nova visão patrimonial, cuja exigência tem como fulcro as mudanças aos padrões internacionais de Contabilidade, em detrimento à priorização do orçamento na evidenciação dos demonstrativos contábeis, repercutirá de maneira relevante e positiva na transparência das contas públicas, visto que há uma série de exigências às entidades públicas, por meio do MCASP e de outros normativos da STN/MF, para a melhoria das informações contábeis disponibilizadas no Balanço Patrimonial, bem como em outras demonstrações.

A título de exemplo, cita-se a depreciação, que mesmo prevista na Lei Federal nº 4.320/1964, não era praticamente evidenciada no balanço patrimonial antigo, nem mesmo priorizado no plano de contas anterior, vez que ambos os documentos contábeis priorizavam o controle da execução do orçamento público. O quadro a seguir, disponível no MCASP, trata do reflexo da depreciação na demonstração das variações patrimoniais e no balanço patrimonial:

Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanço Patrimonial (BP)
Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)	Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)
3.3.3.x.x.xx.xx Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.x.x.x.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público – 6ª edição

Para entender o quadro acima, no que diz respeito à conta denominada Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), é primordial entender que o lançamento de uma depreciação é um fato contábil modificativo diminutivo, pois envolve uma conta patrimonial e uma conta de despesa, provocando uma diminuição no Patrimônio Líquido. No PCASP criou-se a figura da VPD como também a Variação Patrimonial Aumentativa (VPA). A VPD está relacionada à diminuição do PL, numa alusão à realização de uma despesa, e a VPA relaciona-se à obtenção de uma Receita. Esses termos foram criados pela STN/MF porque os termos despesa e receita estão ligados a uma concepção orçamentária da Lei Federal nº 4.320/1964, além de outros normativos voltados para as finanças públicas. Como na depreciação ocorre uma diminuição do PL sob o ponto de vista patrimonial, a STN/MF optou por chamar esse fenômeno contábil de VPD ao invés de despesa, como ocorre no setor privado quando há o registro de uma despesa de depreciação. Esse é um perfeito exemplo da limitação que a CASP no processo de convergência às normas internacionais passa no Brasil, dada a imperatividade do arcabouço jurídico vigente. Nesse sentido, é necessário entender a influência do mecanismo de VPD e VPA na nova estrutura do Balanço Patrimonial, até mesmo pela existência de contas patrimoniais que foram adequadas por esses termos, como a conta VPD Pagas Antecipadamente, inexistente nesse demonstrativo anteriormente.

Depreende-se da leitura do quadro de informações sobre elaboração do balanço patrimonial, que este será elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do PCASP, além da classe 8 (controles credores), no que diz respeito ao quadro das compensações. Na demonstração do modelo anterior os itens atualmente registrados no ativo e no passivo estavam incluídos nas classes do ativo e passivo financeiro e permanente, tornando o Balanço Patrimonial ao mesmo tempo uma demonstração que evidenciava o superávit financeiro e o controle dos bens patrimoniais em uma só demonstração.

Segundo o MCASP, a classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

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 o MCASP utilizam as letras (F) ou (P) para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Quando a conta puder conter saldos com atributo (F) e (P), constará na descrição da conta do PCASP a letra (X).

Em razão dessa mistura entre foco orçamentário e patrimonial em um mesmo demonstrativo, também motivado pela continuidade legal em se apurar o superávit financeiro no balanço patrimonial, a STN/MF criou o quadro para apuração do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial.

Como pode ser observado no modelo do quadro em questão, a composição de seus saldos é formada por fonte/destinação de recursos, que nada mais é que a origem e a destinação das várias rubricas financeiras recebidas e pagas pelo ente federativo, nos termos do arts. 8º e 50 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, a saber:

“Art. 8º – Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

“Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;”

Nos termos do MCASP, nesse quadro, em conformidade com o uso das Fontes/Destações de Recursos, podem ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de maneira que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício.

3. CONCLUSÃO

No Brasil, a partir da publicação da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, a qual dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, somada à publicação das Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil publicadas pelo CFC, a CASP deu início ao processo de convergência aos padrões contábeis internacionais.

Essa mudança de paradigma aconteceu tendo em vista as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas principalmente pelo acelerado processo de globalização da economia; a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país; a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; e, também, porque a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos.

Toda essa gama de mudança deve ser assimilada e buscada a sua implementação no âmbito das entidades governamentais pelos gestores públicos envolvidos, dado o caráter imperativo das normas, mormente a aplicação das orientações da STN/MF como órgão central de contabilidade da União.

Para que o processo de convergência seja efetivo, o setor público terá que adequar os sistemas contábeis existentes ou adquirir novos sistemas, deverá capacitar os servidores públicos envolvidos, orientar e definir, de forma contínua, sobre as alterações realizadas, bem como informar até que ponto ocorrerá a convergência, tendo em vista a limitação imposta pelo arcabouço jurídico do país.

No caso específico do que se propôs o presente trabalho, almejou-se

expor a relevância da nova estrutura do balanço patrimonial, como a possibilidade atual da realização de análises de liquidez e endividamento a partir da decomposição, comparação e interpretação desse demonstrativo, por meio de análises horizontais e a verticais, de forma a conhecer detalhadamente a situação patrimonial de uma determinada entidade pública, já que a análise horizontal consiste em se verificar a evolução dos elementos patrimoniais durante um determinado período e a análise vertical envolver elementos relativos a um mesmo exercício.

Esse tipo de análise qualitativa e quantitativa do patrimônio com a nova estrutura agora é mais facilmente possível, pois a prolatada mudança aos padrões contábeis internacionais melhora o entendimento sobre os demonstrativos contábeis do setor público pelos usuários interessados, até mesmo por profissionais do setor privado, quando, por exemplo, tem interesses na situação fiscal dos entes federativos para emprestar dinheiro ou realizar outro tipo de investimento. Por fim, esse novo reordenamento da CASP contribuirá sobremaneira com a melhoria do controle social sobre a utilização dos recursos públicos, de tal maneira que o balanço patrimonial servirá de fonte fidedigna e comparável para as análises a respeito da gestão patrimonial das entidades públicas.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 30 out 2015.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 out 2015.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 out. 2015.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 22 out. 2015.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 19 out. 2015.

_____. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Ministério da Fazenda. 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 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa**

do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Portaria n. 700, de 10 de dezembro de 2014. Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 dez. 2014. Seção 1, p. 173.

_____. Portaria Conjunta n. 1, de 10 de dezembro de 2014. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 dez. 2014. Seção 1, p. 25.

_____. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993. Conselho Federal de Contabilidade. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1993. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 2 dez. 2015.

_____. Resolução n. 1.129, de 21 de novembro de 2008. Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 nov. 2008. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001129>. Acesso em 2 dez. 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo. 2 ed. Porto Alegre, 2014. 180 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

KOHAMA, Hélio. **Balanços públicos**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas 2011.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MOTA, Francisco G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2004.

_____. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, 2009.

NASCIMENTO, Francisco Paulo do; SOUZA, Flávio L. L. **Metodologia da pesquisa científica**. Brasília: Thesaurus, 2015.

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, Sérgio Adriano de. **Contabilidade geral 3D: básica intermediária e avançada**. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2012.
manual