

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO**  
**INTERNACIONAL**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DEISE LAVORATTI FORTUNA**

**AS MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO**  
**COM A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE**  
**CONTABILIDADE: UM ESTUDO DE CASO NOS ESTADOS DO BRASIL**

**CAXIAS DO SUL**

**2013**

**DEISE LAVORATTI FORTUNA**

**AS MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO  
COM A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE: UM ESTUDO DE CASO NOS ESTADOS DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da  
Fontoura

**CAXIAS DO SUL**

**2013**

**DEISE LAVORATTI FORTUNA**

**AS MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO  
COM A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE: UM ESTUDO DE CASO NOS ESTADOS DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms Tarcísio Neves da  
Fontoura

**Aprovado (a) em** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Ms. Elias Milton Denicol  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Esp. Jorge Dal Bó  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial ao meu pai Sergio e minha mãe Elizete, que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos à todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia e o Técnico em Finanças da Secretária do Tesouro Nacional Sr. Bruno Ramos Mangualde pela atenção dedicada às minhas dúvidas.

Agradeço de forma toda especial a Deus, aos meus pais Sergio e Elizete, meu irmão Matheus, pelo incentivo durante toda a trajetória na Universidade de Caxias do Sul. Quero agradecer ao meu querido amigo Enildo, por muito ter me incentivado no 1º semestre de Universidade e ter me compreendido quando mais precisei de ajuda.

Quero agradecer aos meus amigos e familiares que pacientemente me entenderam e me incentivaram na caminhada até aqui para a realização do meu maior sonho, formar-me em Ciências Contábeis e ser uma profissional de carreira promissora. Agradeço também à minha amiga Karine Varella, pelo apoio e incentivo nos meus momentos mais difíceis da monografia, e pelo auxílio da correção ortográfica.

De forma especial quero agradecer o carinho e apoio dos meus queridos amigos e colegas que juntamente estiveram comigo nesta trajetória, obrigada por tudo Andressa Colissi, Fábio Leonardo Mossi, Karen Prigol, Sabrina Pereira e Regina Zortéa.

*“Nós somos quem podemos  
ser sonhos que podemos ter.”*  
**Humberto Gessinger**

## RESUMO

O Brasil vem passando por grandes mudanças na área contábil, uma vez, que ele começou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade e traduzir as mesmas para que todas as entidades brasileiras, tanto públicas como privadas pudessem segui-las, e convergirem suas demonstrações contábeis conforme os padrões mundiais, abrindo espaço para se tornar cada vez mais próximo dos outros países, e obter maior poder de negociação com os mesmos. A proposta deste trabalho é objetivar de forma clara aos usuários da contabilidade pública, como as Normas Internacionais de Contabilidade podem alterar as demonstrações contábeis deste setor e como elas vêm sendo aplicadas pelos entes da Federação Brasileira. A transparência e comparabilidade das demonstrações contábeis do setor público são extremamente importantes, uma vez que este setor comanda os demais setores e estipula as Leis e Normas para a sociedade. Foram apresentadas as principais mudanças nas demonstrações contábeis do setor público a partir das novas normas de contabilidade. Objetiva-se analisar os vinte e seis Estados Brasileiros mais o Distrito Federal, quanto à evidenciação destas Normas Internacionais de Contabilidade em seus balanços gerais no ano de 2012. Conclui-se que somente 37% dos Estados Brasileiros estão aderentes as novas normas, entende-se que o país ainda tem muito a evoluir até 2014 que é o último prazo proposto para convergência de tais normas no setor público.

**Palavras-chave:** Normas Internacionais de Contabilidade. Contabilidade Pública. Demonstrações Contábeis. Mudanças nas Demonstrações. Estados Brasileiros.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Setor Privado .....	31
Figura 2 - Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Setor Público .....	33
Figura 3 - Divisão dos Estados Brasileiros por Região .....	65
Figura 4- Cronograma de Implantação dos Entes da Federação.....	69
Figura 5 – Aderência às novas normas em 2012 nas Regiões Brasileiras .....	75



## LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço Orçamentário: Anexo 12 da Lei nº 4.320/64 .....	40
Quadro 2 – Balanço Orçamentário: Estrutura do MCASP.....	41
Quadro 3 – Demonstrativo de Restos a Pagar Não Processados.....	43
Quadro 4 – Demonstrativo de Restos a Pagar Processados .....	43
Quadro 5 – Balanço Financeiro: Anexo 13 da Lei nº 4.320/64 .....	46
Quadro 6 – Balanço Financeiro: Estrutura do MCASP.....	47
Quadro 7 – Demonstração das Variações Patrimoniais: Anexo 15 da Lei nº 4.320/64 .....	49
Quadro 8 – Demonstração das Variações Patrimoniais: Estrutura do MCASP.....	50
Quadro 9 – Balanço Patrimonial: Anexo 14 da Lei nº 4.320/64.....	55
Quadro 10 – Balanço Patrimonial: Estrutura do MCASP .....	56
Quadro 11 – Compensações do Balanço Patrimonial: estrutura do MCASP .....	57
Quadro 12 – Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro: estrutura do MCASP ..	57
Quadro 13 – Demonstração do Fluxo de Caixa: Estrutura do MCASP .....	60
Quadro 14 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: Estrutura do MCASP .....	62
Quadro 15 – Principais mudanças nas demonstrações contábeis no setor público..	64

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Dados Estatísticos Região Sudeste do Brasil .....	66
Tabela 2 – Dados Estatísticos Região Sul do Brasil .....	66
Tabela 3 – Dados Estatísticos Região Centro Oeste do Brasil .....	67
Tabela 4 – Dados Estatísticos Região Norte do Brasil.....	67
Tabela 5 – Dados Estatísticos Região Nordeste do Brasil .....	68

## LISTA DE SIGLAS

CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
CPC –	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC –	Conselho Regional de Contabilidade
DFC –	Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA –	Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados
DMPL –	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE –	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA –	Demonstração do Valor Adicionado
IASB –	International Accounting Standards Board
IBGE -	Instituto Brasileiro de Geografia Estatística
IPSAS -	International Public Sector Accounting Standards Board
MCASP –	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC T –	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
SEFAZ -	Secretaria da Fazenda
STN –	Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	16
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	17
1.3	OBJETIVOS .....	18
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo geral</b> .....	<b>18</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos específicos</b> .....	<b>19</b>
1.4	METODOLOGIA .....	19
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	20
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>22</b>
2.1	CONTABILIDADE .....	22
<b>2.1.1</b>	<b>Conceito</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Objetivo</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Usuários</b> .....	<b>23</b>
2.2	CONTABILIDADE PÚBLICA .....	23
<b>2.2.1</b>	<b>Conceito</b> .....	<b>23</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Objetivo</b> .....	<b>24</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Objeto e Objetivo de Estudo</b> .....	<b>24</b>
<b>2.2.4</b>	<b>Organização</b> .....	<b>25</b>
2.2.4.1	Sistema Orçamentário .....	25
2.2.4.2	Sistema Financeiro .....	25
2.2.4.3	Sistema Patrimonial .....	26
2.2.4.4	Sistema de contas de compensação .....	26
2.3	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF) .....	26
<b>2.3.1</b>	<b>Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal</b> .....	<b>26</b>
2.3.1.1	Relatório de Gestão Fiscal (RGF) .....	27
2.3.1.2	Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) .....	27
2.4	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PRIVADO .....	27
<b>2.4.1</b>	<b>Objetivo</b> .....	<b>27</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Composição das Demonstrações Contábeis no Setor Privado</b> .....	<b>28</b>
2.4.2.1	Balanco Patrimonial .....	28

2.4.2.2	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).....	28
2.4.2.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) .....	29
2.4.2.4	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).....	29
2.4.2.5	Demonstração do Valor Adicionado (DVA).....	29
2.4.2.6	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) .....	30
2.4.2.7	Notas Explicativas .....	30
2.5	NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.....	30
2.6	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS NO SETOR PRIVADO.....	31
2.7	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	32
<b>2.7.1</b>	<b><i>International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS) ....</i></b>	<b>32</b>
<b>3</b>	<b>PLANO DE CONTAS E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>34</b>
3.1	PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP).....	34
<b>3.1.1</b>	<b>Estrutura anterior do Plano de Contas do Setor Público: .....</b>	<b>35</b>
<b>3.1.2</b>	<b>Estrutura nova do Plano de Contas com a convergência conforme MCASP:.....</b>	<b>36</b>
3.2	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO .....	38
<b>3.2.1</b>	<b>Conceito e objetivo do Balanço Orçamentário: .....</b>	<b>38</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Estrutura do Balanço Orçamentário conforme Anexo 12 da Lei nº 4.320/64 .....</b>	<b>40</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Estrutura do Balanço Orçamentário conforme MCASP: .....</b>	<b>41</b>
3.3	BALANÇO FINANCEIRO .....	45
<b>3.3.1</b>	<b>Conceito e Objetivo do Balanço Financeiro .....</b>	<b>45</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Estrutura do Balanço Financeiro conforme Anexo 13 da Lei nº 4.320/64:.....</b>	<b>46</b>
<b>3.3.3</b>	<b>Estrutura do Balanço Financeiro conforme MCASP:.....</b>	<b>47</b>
3.4	DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS .....	48
<b>3.4.1</b>	<b>Conceito e Objetivo das Demonstrações das Variações Patrimoniais .....</b>	<b>48</b>

3.4.2	<b>Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais conforme Anexo 15 da Lei 4.320/64:.....</b>	<b>49</b>
3.4.3	<b>Estrutura das Demonstrações das Variações Patrimoniais conforme MCASP:.....</b>	<b>50</b>
3.5	BALANÇO PATRIMONIAL .....	54
3.5.1	<b>Conceito e Objetivo do Balanço Patrimonial.....</b>	<b>54</b>
3.5.2	<b>Estrutura do Balanço Patrimonial conforme Anexo 14 da Lei nº 4.320/64:.....</b>	<b>55</b>
3.5.3	<b>Estrutura do Balanço Patrimonial conforme MCASP: .....</b>	<b>56</b>
3.6	DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA.....	59
3.6.1	<b>Estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa conforme MCASP: ...</b>	<b>60</b>
3.7	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	62
3.7.1	<b>Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido conforme MCASP:.....</b>	<b>62</b>
3.8	NOTAS EXPLICATIVAS.....	63
3.9	MUDANÇAS RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO .....	64
4	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>65</b>
4.1	APRESENTAÇÃO DOS ESTADOS BRASILEIROS .....	65
4.1.1	<b>Região Sudeste do Brasil .....</b>	<b>66</b>
4.1.2	<b>Região Sul do Brasil .....</b>	<b>66</b>
4.1.3	<b>Região Centro Oeste do Brasil .....</b>	<b>67</b>
4.1.4	<b>Região Norte do Brasil.....</b>	<b>67</b>
4.1.5	<b>Região Nordeste do Brasil .....</b>	<b>68</b>
4.2	INTRODUÇÃO SOBRE O ESTUDO DE CASO .....	68
4.2.1	<b>Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Sul do Brasil .....</b>	<b>69</b>
4.2.2	<b>Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Sudeste do Brasil .....</b>	<b>70</b>
4.2.3	<b>Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Centro Oeste do Brasil e Distrito Federal .....</b>	<b>71</b>

4.2.4	Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Norte do Brasil.....	72
4.2.5	Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Nordeste do Brasil .....	74
4.3	EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO NOVO MODELO ESTABELECIDO PELO MCASP NOS ESTADOS DO BRASIL EM 2012.....	75
5	CONCLUSÃO .....	76
	REFERÊNCIAS.....	78
	APÊNDICE A- ADÊRENCIA DOS ESTADOS DO BRASIL AS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS .....	83

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A Contabilidade Pública controla e registra os fenômenos ligados ao patrimônio público das esferas Federal, Estadual e Municipal. Conforme o artigo nº 83 da Lei Federal nº 4.320/64, a contabilidade pública tem por objetivo evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Desta forma, dentro da contabilidade pública estão compreendidos as demonstrações contábeis deste setor, uma vez que estas apresentam a estrutura do patrimônio público, as receitas e as despesas de cada exercício financeiro. Segundo Kohama (2000), os balanços públicos estão estruturados e organizados em sistemas específicos, como orçamentário, financeiro, patrimonial e contas de compensação, para melhor atender aos aspectos legais, regulamentares e técnicos.

Em 2008, foram adotadas as Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil, regulamentadas pela Lei nº 11.638/07. Estas normas têm por objetivo a harmonização da contabilidade em âmbito mundial. O principal agente preocupado em convergir as Normas Internacionais é o *International Accounting Standards Board (IASB)*, um organismo privado e sem fins lucrativos que conta com a participação de mais de 100 países. O Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o órgão regulamentador destas normas e que traduz as mesmas para o Brasil.

A implantação dos padrões internacionais para as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público contribui para a melhoria da qualidade e comparabilidade das informações contábeis. Assim, o processo de convergência se torna astuto para a contabilidade pública brasileira.

O tema escolhido é de extrema importância para os usuários da Contabilidade Pública, uma vez que o assunto é atual e necessita de estudos e pesquisas sobre o mesmo. As Normas Internacionais de Contabilidade foram



adotadas no Brasil em 2009 e o setor público vem enfrentando mudanças nas suas demonstrações contábeis.

Para fins acadêmicos, o trabalho descrito pode tornar-se fonte de pesquisa para os alunos interessados na Contabilidade Pública e para esclarecimentos de dúvidas referentes à aplicabilidade das Normas Internacionais nas demonstrações contábeis do setor público. Por meio de pesquisas pode-se aprimorar o conhecimento das mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Pública, que são diversas e que deve ser estudado o quanto antes, uma vez que o processo de convergência está em fase de implantação e adaptação.

Como o assunto é pouco debatido no próprio curso de Ciências Contábeis, tendo uma ou poucas disciplinas que estudam o setor público e o arquivo de monografias sobre este assunto é escasso, a pesquisa foi elaborada no sentido de entender melhor e poder transmitir aos leitores maiores informações sobre o assunto.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Segundo Athar (2005) a Contabilidade informa, coleta, registra, resume e interpreta dados e fenômenos que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica de qualquer entidade. É por meio da contabilidade que se pode evidenciar os aspectos qualitativos e quantitativos do patrimônio. Disposto pela Lei nº 4.320/64, a Contabilidade Pública é um ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e as suas variações, bem como acompanha e evidencia a execução do orçamento.

Conforme Manual de Contabilidade Aplicado ao setor Público – MCASP (2012), as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial.

Assim como os demais setores contábeis, a Contabilidade Pública também deve entrar para o processo de convergência às normas internacionais de

contabilidade. Firmadas pelo Decreto nº 6.976/2009, as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público entraram em vigor, e os procedimentos em relação as demonstrações contábeis obtiveram mudanças a partir deste novo Decreto.

Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.128/08, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.1 define como devem ser os novos procedimentos contábeis em relação aos demonstrativos contábeis do setor público. A partir do ano de 2013, especificamente, os municípios devem seguir as novas normas para os suas demonstrações contábeis, obedecendo, assim, às regras estipuladas pelo Decreto nº 6.976/2009 e a NBC T 16.

A escolha deste tema definiu-se por ser um assunto atual e de grande valia para a Contabilidade Pública, uma vez que esta vem sofrendo alterações devido às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público. O tema proposto foi escolhido para contribuir com as pesquisas feitas no campo da Contabilidade Pública, sendo que esta é pouco pesquisada em relação aos outros setores contábeis, devido ao pouco número de artigos e monografias feitas na área. O setor público é responsável pelo desenvolvimento econômico, financeiro e social do país, sendo que este precisa ser mais bem compreendido, bem como de que maneira os recursos são aplicados e organizados dentro do sistema contábil público brasileiro.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, qual foi a aplicabilidade das Normas Internacionais de Contabilidade nos Estados do Brasil, em 2012?

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo geral

Demonstrar as mudanças que ocorrerão a partir das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público em convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Estruturar a bibliografia referente ao tema.
- Dispor os demonstrativos contábeis antes da convergência as Normas Internacionais de Contabilidade.
- Descrever as principais mudanças nas Demonstrações Contábeis públicas a partir da Lei nº 6.976/2009.
- Apresentar as demonstrações contábeis no novo formato.
- Comparar os demonstrações da Lei nº 4.320/64 com o modelo do MCASP;
- Demonstrar se os Estados brasileiros estão cumprindo com as novas Normas de Contabilidade do Setor Público no ano de 2012.

### 1.4 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos de pesquisa, serão utilizados: o estudo de caso e a pesquisa documental. Para Yin (2010), o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga fenômenos em maior profundidade, tendo um contexto na vida real, principalmente, quando este contexto evidencia fatores plausíveis. Já, conforme Cervo e Bervian (2002, p. 67), “estudo de caso, é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”.

A pesquisa documental, ainda, para Cervo e Bervian (2002), é a investigação de documentos que podem ser descritivos e comparados, entre suas diversas tendências, diferenças, costumes e características. Este tipo de pesquisa estuda a realidade atual e não o passado. Segundo Gil (2010), a pesquisa documental é a praticamente a mais utilizada entre todas as ciências, pois ela utiliza de dados já existentes como delineamento de pesquisa, utiliza-se de documentos elaborados com finalidades diversas.

Quanto ao objetivo desta pesquisa, trata-se de exploratório. A pesquisa exploratória para Andrade (2003), pode ser considerada como um novo tipo de enfoque para o trabalho que se quer desenvolver, a partir desta podem ser feitos novos projetos, constituindo um trabalho preliminar ou preparatório para próximos

tipos de pesquisa. Já para Gil (2010), a pesquisa exploratória tem o propósito de proporcionar maior familiaridade com o problema, fazendo com que o assunto seja mais explícito e ainda trazer hipóteses do que esta sendo pesquisado. Segundo Richardson (1999, p.326) a pesquisa exploratória deve “conhecer as características de um fenômeno para procurar, posteriormente, explicações das causas e conseqüências de dito fenômeno”.

A abordagem desta pesquisa a ser desenvolvida será qualitativa. Conforme Richardson (1999), a pesquisa qualitativa pode ser a tentativa de uma compreensão mais detalhada dos significados e características da situação encontrada, trazendo o conhecimento teórico para o investigador. Para Mazzott e Gewandsznajder (1999), nos estudos qualitativos, a coleta sistemática de dados deve ser precedida por uma imersão do pesquisador no contexto a ser estudado. Ainda, para o mesmo autor, a pesquisa qualitativa tem diversidade e flexibilidade, e não admitem regras precisas.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada a introdução do tema abordado, bem como a sua delimitação e questão de pesquisa, os objetivos gerais e específicos e a justificativa do trabalho.

No segundo capítulo é desenvolvido todo o referencial teórico do tema pesquisado, explicando o que é a contabilidade, contabilidade pública, as demonstrações contábeis dentro do setor privado, as normas internacionais de contabilidade e sua funcionalidade e por fim a aplicabilidade destas normas nas demonstrações contábeis do setor público.

No terceiro capítulo são apresentadas as teorias comparando as demonstrações contábeis do setor público com a Lei nº 4.320/64 e a NBC T 16.6, incluindo as estruturas antigas e as que devem ser utilizadas a partir das novas normas conforme o novo modelo determinado pela Secretaria do Tesouro Nacional através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

No quarto capítulo é feito um estudo de caso, comparando e demonstrando se os vinte e seis Estados brasileiros, mais o Distrito Federal, evidenciaram no ano

de 2012 suas Demonstrações Contábeis conforme o novo formato desenvolvido no MCASP.

No quinto Capítulo é apresentada a conclusão do trabalho, são indicados os pontos pesquisados e a conclusão do estudo de caso, comparando a teoria com a prática.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE

#### 2.1.1 Conceito

A contabilidade é uma ciência social que estuda o patrimônio das entidades, bem como a sua evolução. Para Ribeiro (2010, p. 10), entende-se que “a contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas”.

Conforme Iudícibus, Marion e Farias (2009), a contabilidade não é uma ciência exata, pois, a ação humana pode modificar o fenômeno patrimonial, portanto, ela é uma ciência social aplicada, para tanto ela utiliza métodos qualitativos e quantitativos em seus registros como a matemática e a estatística.

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas. (MARION, 2008, p. 26).

Sá (2010, p. 60), define patrimônio como “conjunto impessoal de meios e recursos materiais e imateriais, existente em determinado momento, visando à satisfação das necessidades da atividade de uma célula social.” O patrimônio é o objeto principal de estudo da contabilidade.

#### 2.1.2 Objetivo

Para Müller (2007) a contabilidade estuda o desenvolvimento do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, trazendo os resultados e reflexos, a evolução do mesmo de forma ampla, não podendo ser entendida restritamente, a contabilidade por sua vez também gerencia e demonstra o futuro da entidade. Ribeiro (2013), define que o objetivo da contabilidade é o controle do patrimônio da empresa e suas variações que visam o fornecimento de informações úteis para a tomada de

decisões, informações essas de caráter financeira e econômica, que compreendem os fluxos de caixa que demonstram principalmente as receitas, despesas, capital de giro e se a empresa gerou lucro ou até mesmo prejuízo.

O principal objetivo da contabilidade é proporcionar com seus registros a tomada de decisão confiável de seus usuários, para Ludícibus, Marion e Farias (2009), a contabilidade é um instrumento que auxilia a alta administração a tomar decisões, por meio da coleta de dados econômicos, mensurados monetariamente e registrado nos relatórios.

### **2.1.3 Usuários**

Segundo Ludícibus (2010), os principais usuários da contabilidade são: acionista minoritário; acionista majoritário ou com grande participação; acionista preferencial; emprestadores em geral; entidades governamentais; empregados em geral como assalariados; média e alta administração, estes procuram na contabilidade informações econômicas de forma que elas propiciem decisões racionais para cada tipo de usuário.

Compreendem todas as pessoas físicas ou jurídicas que direta ou indiretamente, tenham interesse na avaliação da situação e do desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios ou acionistas (empresas societárias), administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, investidores que atuam no mercado de capitais, bancos etc. (RIBEIRO, 2013, p. 04).

## **2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA**

### **2.2.1 Conceito**

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

Segundo Araújo e Arruda (2009, p. 18), “a contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, Estados e Municípios”.

Conforme Assumpção (2011) a contabilidade pública pode ser considerada o ramo da Ciência Contábil que estuda, registra e controla os fatos ocorridos na administração pública, ela trata das despesas e receitas afixadas na execução orçamentária das três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

### **2.2.2 Objetivo**

Para Kohama (2001, p. 50), a contabilidade pública deve registrar os fatos ocorridos na Administração Pública, bem como, realizar a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais pelo método das partidas dobradas, método este que para cada conta credora deve-se ter uma conta devedora.

### **2.2.3 Objeto e Objetivo de Estudo**

A Contabilidade Pública conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2002), tem como seu campo de atuação as pessoas jurídicas do Direito Público, que compreende União, Estados e Municípios, assim como as empresas e fundações públicas. Para Assumpção (2011), o campo de aplicação da contabilidade pública são as esferas, federal, estadual e municipal, bem como as autarquias, fundações e empresas públicas, que devem ser compreendidos os orçamentos fiscais e de seguridade social, obedecendo ao que diz a Lei nº 4.320/64.

Segundo Araújo e Arruda (2009), a contabilidade pública tem por objetivo estudar, orientar e demonstrar a execução do orçamento e os fatos administrativos que ocorrem na Fazenda Pública.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08 p. 03)



## 2.2.4 Organização

Segundo Slomski (2003) a contabilidade pública é organizada por meio de sistemas, que são eles: sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de compensação. O sistema orçamentário evidencia os créditos orçamentários, as despesas orçamentárias empenhadas e realizadas e as dotações orçamentárias disponíveis. Já, o sistema financeiro apresenta o fluxo de caixa da entidade, com todas as receitas recebidas. O sistema patrimonial registra os bens móveis e imóveis, e, por fim, o sistema de compensação representa os valores que estão em poder de terceiros ou recebidos por eles.

### 2.2.4.1 Sistema Orçamentário

Conforme Araújo e Arruda (2009) o sistema orçamentário registra a receita prevista e autorizações legais da despesa, bem como a execução do orçamento e suas alterações, além dos fatos administrativos mensuráveis em moeda, relacionados com as receitas e despesas orçamentárias que possam provocar alterações no sistema.

Para Angélico (1995, p. 19) “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante o período financeiro.”

### 2.2.4.2 Sistema Financeiro

Segundo Araújo e Arruda (2009), o sistema financeiro é o responsável por registrar a arrecadação da receita, as despesas executadas e as execuções extras orçamentárias, que resultem débito e crédito de natureza financeira que não foram compreendidas no sistema orçamentário. Conforme a Lei nº 4.320/64 o sistema financeiro evidenciará todos os débitos e créditos de natureza financeira que não foram compreendidos no sistema orçamentário, e o registro das despesas processadas e não processadas.

#### 2.2.4.3 Sistema Patrimonial

Conforme Araújo e Arruda (2009), o sistema patrimonial registra os bens do patrimônio do Estado, os direitos e obrigações suscetíveis de serem classificadas e as variações patrimoniais provocadas pela execução do orçamento. Ainda, nesse sistema, deve haver os registros sintéticos de todos os bens móveis e imóveis.

Segundo o artigo 100 da Lei nº 4.320/64, as contas de situação líquida patrimonial “abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas”.

#### 2.2.4.4 Sistema de contas de compensação

Para Araújo e Arruda (2009), o sistema de contas de compensação registra os valores que provocam direta ou indiretamente as variações que provocam ou podem provocar variações no patrimônio do Estado. Segundo a Lei 4320/1964 as 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”.

### 2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Conforme o parágrafo primeiro da Lei Complementar nº 101 de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece uma ação planejada e transparente para prevenir riscos e corrigir supostos desvios que afetam as contas públicas. De acordo com Quintana (*et. al.* 2011), a Lei de Responsabilidade Fiscal procura destacar a importância do planejamento e transparência, visto que isso tem o objetivo de dar publicidade a todas as atividades de gestão pública realizadas.

#### 2.3.1 Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal

São dois os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal: Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido Execução Orçamentária, conforme o Manual dos

Demonstrativos Fiscais Aplicado ao Setor Público (2011). Esses relatórios servem para “assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais com a permanente observância dos limites fixados pela lei”.

Segundo a Lei Complementar nº 101/00, os relatórios da lei de responsabilidade fiscal: Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal são instrumentos de transparência e gestão fiscal.

#### 2.3.1.1 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

Conforme a Lei Complementar nº 101/00, o Relatório de Gestão Fiscal deve ser apresentado pelos titulares de cada órgão no final de cada quadrimestre, ele deve ter acesso público, inclusive por meios eletrônicos. Estão obrigados a emitir: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Segundo o artigo 55 da Lei Complementar nº 101/00, o Relatório de Gestão Fiscal conterá as seguintes informações “despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessões de garantias e contragarantias e operações de crédito.”

#### 2.3.1.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

Conforme artigo 165 da Constituição da República do Brasil de 1988, o RREO é exigido que seja publicado até 30 dias após o término de cada bimestre. A União já publica este relatório mensalmente para que todos possam acompanhar a execução do orçamento federal em tempo real. A Lei Complementar nº 101/00 estabelece as normas do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, deve ser elaborado pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

## 2.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PRIVADO

### 2.4.1 Objetivo

As demonstrações contábeis são um conjunto de informações que fazem parte da prestação anual de contas. Conforme Blatt (2001) as demonstrações contábeis comunicam fatos importantes sobre as entidades, trazendo informações

importantes aos usuários para que a partir delas possam tomar decisões sobre a empresa.

Conforme a Resolução 686/90 que aprova a NBC-T-3 as demonstrações contábeis devem ser feitas por um contabilista devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), as informações das demonstrações contábeis são extraídas dos livros, registros e documentos gerados pela entidade para fins contábeis, devem propiciar o entendimento suficiente para o que cumpre demonstrar.

## **2.4.2 Composição das Demonstrações Contábeis no Setor Privado**

### **2.4.2.1 Balanço Patrimonial**

Conforme (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010) o balanço patrimonial “tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto uma posição estática”. Já a Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, afirma que no balanço patrimonial “as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.”

### **2.4.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**

Para Ribeiro (2010, p. 368), “a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), é um relatório contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado em determinado período de operações da entidade.”

Conforme o artigo 187, da Lei nº 6.404/76, a Demonstração do Resultado do Exercício, evidenciará basicamente as receitas brutas e líquidas com vendas e serviços da entidade, bem como as suas despesas, o custo, o lucro ou prejuízo e principalmente o Resultado do Exercício.

#### 2.4.2.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

Segundo IUDÍCIBUS *et al.* (2010), a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados “fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido”, ela é uma demonstração de muita utilidade, pois, indica a formação das reservas não apenas das originadas pelo lucro, bem como faz compreender o cálculo dos dividendos.

Além de demonstrar a movimentação do patrimônio líquido, ela serve para fazer os ajustes dos exercícios anteriores, como cita a NBC T 3, estes ajustes podem apenas demonstrar as mudanças das práticas contábeis anteriores que não podem ser observados a fatos subsequentes.

#### 2.4.2.4 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

Conforme Ribeiro (2009, p. 396), “A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é um relatório contábil que tem por fim evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocaram modificação no saldo da conta Caixa.”

Ainda para Ribeiro (2009), existem dois modelos de Demonstração de Fluxo de Caixa, o modelo direto que dispõe os Recursos Derivados das Operações, e o modelo indireto, que dispõe o Método da Reconciliação que demonstra as atividades operacionais a partir do lucro líquido do exercício.

#### 2.4.2.5 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Para IUDÍCIBUS *et al.* (2010) a DVA tem como objetivo principal informar o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição. Ribeiro (2009) corrobora da opinião do autor supramencionado, nota-se:

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção, e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital) bem como a parcela de riqueza não distribuída. (RIBEIRO, 2009, p. 409)

Com a Lei nº 11.638/07, que introduziu alterações à Lei nº 6.404/76, tornou-se obrigatória a Demonstração do Valor Adicionada para companhias abertas.

#### 2.4.2.6 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

Conforme a Resolução nº 686/90 do CFC, a DLPA evidenciará os saldos de prejuízos no início do período, os ajustes de outros exercícios, as reversões e reservas, bem como as destinações dos lucros.

Para Corbrari; Mattos e Freitasg (2011) a DLPA busca evidenciar a movimentação e a destinação do lucro do período, mesmo com as modificações da Lei nº 11.638/07, esta demonstração continua sendo feita apenas foi extinta a conta lucros acumulados.

#### 2.4.2.7 Notas Explicativas

Segundo IUDÍCIBUS *et al.* (2010) as Notas Explicativas são informações complementares às demonstrações contábeis e são parte integrada das mesmas, podem ser feitas de forma descritiva ou no formato de quadros, esclarecendo assim possíveis dúvidas que surjam nas demonstrações.

Para Assaf Neto (2010), as Notas Explicativas são apresentadas no final das demonstrações contábeis publicadas, mas a obrigatoriedade são somente para companhias abertas, elas complementam estas demonstrações e passam a fazer parte das mesmas. São incluídas Notas Explicativas que são informações adicionais que não foram destacadas anteriormente e, assim, os resultados podem ser mais bem avaliados.

### 2.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A NBC T 16 dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e define as normas referentes às Demonstrações Contábeis elaboradas pelo Setor Público.

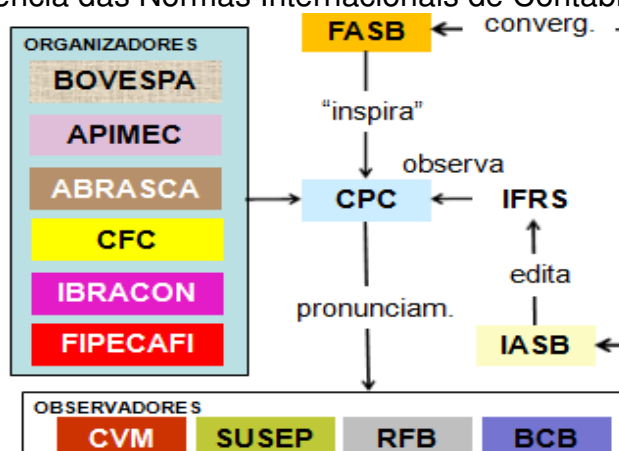
## 2.6 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS NO SETOR PRIVADO

Segundo Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012), as padronizações das normas contábeis brasileiras ocorreram a partir das mudanças das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, que alteraram a disposição da Lei nº 6.404/76, modernizando os procedimentos contábeis por meio das normas internacionais de contabilidade.

Ainda, conforme Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) o *International Accounting Standards Board (IASB)*, é o órgão responsável por elaborar as normas internacionais de contabilidade, que estão sendo utilizadas por mais de 100 países no mundo. O Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o responsável em traduzir as normas internacionais para o Brasil.

Conforme Antunes (2012), a Lei nº 11.638/07 introduziu importantes conceitos do direito societário e está alinhando, também, a normatização brasileira às legislações dos Estados Unidos e de países da Europa. Segundo Freire; Machado, *et. al.* (2012) a nova legislação referente às normas internacionais de contabilidade no Brasil determinou que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) adotasse a normatização contábil de acordo com os padrões internacionais, permitindo, ainda, que os reguladores firmassem convênio com a entidade que estudava e produzia tais normas ao CPC.

Figura 1- Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Setor Privado



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

## 2.7 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

No setor público, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. (MCASP, 2012, p.3)

Conforme Meneses e Peter (2012) “este processo de convergência contábil, amplamente discutido na área privada, tem o intuito de reduzir as diferenças entre as práticas contábeis adotadas nos diversos países, tornando os demonstrativos mais comparáveis e compreensíveis.” As convergências das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público servirão para “utilização do enfoque patrimonial; adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e elaboração de outras demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados”.

### **2.7.1 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS)**

Segundo o manual das normas de contabilidade traduzidas para o setor público brasileiro editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, as IPSAS, são as normas internacionais de convergência da contabilidade aplicadas ao setor público. Estas normas preparam as devidas exigências para as demonstrações contábeis da entidade pública, trazendo maior transparência nas mesmas.

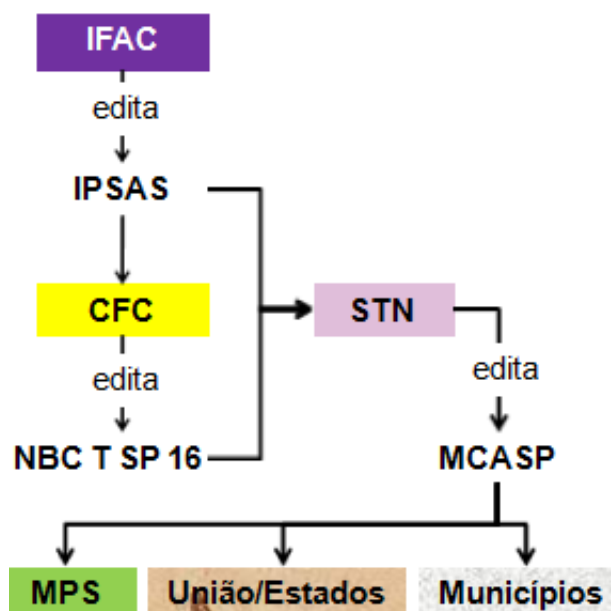
Esta norma tem por objetivo definir como as demonstrações contábeis que são destinadas a atender os propósitos gerais devem ser apresentadas, e se estão assegurando a comparabilidade das demonstrações da entidade com outras entidades. Ela estabelece os requisitos gerais de apresentação das demonstrações contábeis, inclusive, se as mesmas vêm sendo feitas pelo regime de competência.

Nas considerações gerais desta norma, com relação especificamente a IPSA 01, que trata somente sobre as demonstrações contábeis, em resumo, consta que as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público devem representar a



posição financeira da entidade, bem como a situação patrimonial, o desempenho financeiro e o fluxo de caixa. Para que a demonstração seja confiável é necessário que os seus efeitos de transações estejam corretos e adequados com os critérios estabelecidos pela norma. Devem ser reconhecidos os ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecem as IPSAS. Só é reconhecido que a entidade está totalmente de acordo com as IPSAS quando a mesma seguir a risca todas as normas propostas por ela, e quando isto ocorrer, deve constar de forma adicional explicitamente nas notas explicativas.

Figura 2 - Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Setor Público



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

### **3 PLANO DE CONTAS E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

#### **3.1 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)**

Conforme Araújo, Arruda e Barreto (2009), o Plano de Contas deve conter a função e o funcionamento das contas, por meio de sua estrutura ele deve servir de instrumento de registro, controle e divulgação dos fatos que afetem o patrimônio de qualquer ente. O Plano de Contas é um instrumento contábil, que classifica através de contas os fatos patrimoniais de maneira uniforme e sintética, proporcionando assim um melhor gerenciamento, controle e transparência das informações contidas nele. Quando bem elaborado ele proporciona melhor transparência nos gastos públicos e a composição do patrimônio do Estado que envolva seus bens direitos e obrigações.

Para o MCASP (2012), o plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formado por um conjunto de contas, que permitem, a partir delas, elaborar desde os relatórios gerenciais e as demonstrações contábeis, possibilitando atender as características de cada entidade e a padronização das informações. O PCASP tem por objetivo proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados, facilitando a tomada de decisões e a prestação de contas.

Conforme disposto pelo MCASP (2012), “o PCASP deve ser utilizado por todos os poderes de cada ente da federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público bem como as empresas estatais dependentes”.

O novo Plano de Contas aplicado ao setor público após as Normas Internacionais de Contabilidade veio para possibilitar melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais, bem como, para permitir uma padronização dos registros contábeis e os atos e fatos administrativos de todos os entes da Federação, ressaltando que este processo de implantação das novas normas possibilita maior transparência nas informações e comparabilidade entre entes distintos.

### 3.1.1 Estrutura anterior do Plano de Contas do Setor Público:

Figura 03: Estrutura anterior do Plano de Contas do Setor Público:



FONTE: Secretaria do Tesouro Nacional - STN

Anteriormente cada ente da Federação era responsável pelo seu plano de contas desdobrando também aos seus municípios, não tendo um modelo padrão a ser seguido. Respeitava-se até então as normas estipuladas pela Lei nº 4.320/64 e o que está prevista na Lei Complementar nº 101/2000, que dispõe sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o Art. 50 da Lei nº 101/2000, as contas do setor público devem funcionar da seguinte forma:

“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; II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa; III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente; IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos; V - as operações de crédito, as

inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor; VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.”

Conforme Araújo, Arruda e Barreto (2009), o sistema de contas do setor público divide-se em basicamente três sistemas de contas, o Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro e Sistema Patrimonial. Tais sistemas não se comunicam entre si, os lançamentos feitos em cada sistema só podem ter contrapartida dentro dos componentes do mesmo sistema.

### 3.1.2 Estrutura nova do Plano de Contas com a convergência conforme MCASP:

Figura 04: Estrutura atual do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:

<p><b>1 – Ativo</b> 1.1 - Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante</p>	<p><b>2 – Passivo</b> 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo Não Circulante  2.3 - Patrimônio Líquido</p>
<p><b>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</b> 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 – Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</p>	<p><b>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</b> 4.1 – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições ... 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</p>
<p><b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b>  5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar</p>	<p><b>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b>  6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Restos a Pagar</p>
<p><b>7 – Controles Devedores</b> 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><b>8 – Controles Credores</b> 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: Secretaria do Tesouro Nacional - STN

O PCASP está dividido da seguinte forma:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controle de Devedores; e
8. Controle de Credores.

As contas informadas do grupo 1 ao 4 são de natureza patrimonial, informando as alterações que afetam o patrimônio público. As contas 5 e 6 informam a situação orçamentária da entidade onde são apresentados os controles de planejamento do orçamento público. Nas classes 7 e 8, são registradas as contas de controle, nelas são evidenciadas os atos potenciais de diversos controles.

Conforme o volume IV do MCASP (2012), o novo plano de contas aplicado ao setor público deve ser dividido em subsistemas contábeis, que facilitam a extração de informações e instrumentalizam a prestação de contas e controle social. Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público o PCASP é dividido nos seguintes subsistemas:

- **Subsistema das informações orçamentárias:** Este subsistema é responsável por registrar, processar e evidenciar os atos e fatos relacionados à execução orçamentária, em sua estrutura ele traz o orçamento, a programação e execução orçamentária, as alterações orçamentárias e o resultado orçamentário.

- **Subsistema das informações patrimoniais:** As informações patrimoniais representam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros que se relacionam com as variações do patrimônio público, apresentando em sua composição as alterações nos elementos patrimoniais, o resultado econômico e o resultado nominal.

- **Subsistema de custos:** Este subsistema registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público. Ele demonstra em sua estrutura os custos dos programas, projetos e atividades desenvolvidas, o bom uso dos recursos públicos e os custos das unidades contábeis.

- **Subsistema de compensação:** Responsável em registrar, processar e evidenciar os atos de gestão, cujos efeitos produzem modificações no patrimônio da entidade, bem como aqueles com funções específicas de controle, trazendo em sua estrutura as alterações potenciais nos elementos patrimoniais, acordos, garantias e responsabilidades.

## 3.2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

### 3.2.1 Conceito e objetivo do Balanço Orçamentário:

Segundo a Lei nº 4.320/64, “o Balanço Orçamentário demonstrará as despesas e receitas previstas em confronto com as realizadas”. Conforme disposto pelos autores Araújo, Arruda e Barreto (2009), o Balanço Orçamentário apresenta as receitas previstas e fixadas no orçamento, que são confrontadas respectivamente, com as receitas executadas (aquelas que são arrecadadas e recolhidas aos cofres públicos) e com as despesas executadas (aquelas que são empenhadas).

Ainda, para Araújo, Arruda e Barreto (2009) o Balanço Orçamentário também demonstra o resultado orçamentário do período apresentando superávit ou déficit. O superávit ocorre se a execução da receita for maior que da despesa, e o déficit ocorre quando a execução da despesa for maior que da receita. A receita executada também pode ser denominada receita arrecadada e a despesa executada pode ser conhecida como despesa realizada. Pode ser constituído crime na legislação vigente quando a execução da despesa orçamentária exceder o limite dos créditos disponíveis.

Conforme a NBC T 16.6 “o Balanço Orçamentário, evidencia as despesas e as receitas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução”. O Balanço Orçamentário demonstra o resultado do orçamento do exercício e ainda discrimina as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza.

Ainda para a NBC T 16.6 o Balanço Orçamentário é acompanhado por um anexo de despesas descritas por funções e subvenções, e opcionalmente, por um

programa. Ele deve ainda ser estruturado de forma que evidencie a execução entre o planejamento e a execução orçamentária.

“O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação”. (MCASP Parte V- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, 2012, p.7)

Conforme o MCASP (2012) se houverem receitas e despesas intraorçamentárias, elas devem ser apresentadas em notas explicativas. Também devem ser discriminados em notas explicativas esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e a reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como a influências destes saldos no resultado do exercício, possibilitando assim a melhor interpretação destas informações.

### 3.2.2 Estrutura do Balanço Orçamentário conforme Anexo 12 da Lei nº 4.320/64

Quadro 1 – Balanço Orçamentário: Anexo 12 da Lei nº 4.320/64

Balanço Orçamentário							
Receita				Despesa			
Títulos	Previsão R\$	Execução R\$	Diferença R\$	Títulos	Fixação R\$	Execução R\$	Diferença R\$
<b>Receitas Correntes</b>	(A)	(B)	(B - A)	Créditos orçamentários e suplementares	(C)	(D)	(D - C)
Receita tributária				Créditos especiais			
Receita patrimonial				Créditos extraorçamentários			
Receita industrial							
Transferências correntes							
Outras receitas correntes							
<b>Receita de Capital</b>							
Soma				Soma			
Déficit		(B<D)		Superávit		(D<B)	
Total				Total			

Fonte: Lei nº 4.320/64, Anexo 12.

Conforme a estrutura disponibilizada pela Lei nº 4.320/64, o Balanço Orçamentário evidencia a Receita e a Despesa do exercício em um quadro, onde elas são colocadas lado a lado. As contas de Receita estão no lado esquerdo do quadro elas são divididas entre Correntes e de Capital, demonstrando sua previsão, execução e diferença, e se tiver demonstra também o déficit do exercício. Já as contas de despesa estão no lado direito do quadro, estão divididas em créditos orçamentários e suplementares, créditos especiais e créditos extraorçamentários, disponibilizando a previsão, execução e diferença da despesa, e se houver também evidencia o superávit do exercício.

Podem ser extraídos os seguintes conceitos do balanço orçamentário:

- **Excesso de Arrecadação:** receita executada maior que a receita prevista;
- **Frustração de Arrecadação:** receita executada menor que a receita prevista;
- **Economia Orçamentária:** despesa executada menor que receita prevista;
- **Superávit orçamentário:** receita executada maior que a despesa executada;
- **Déficit Orçamentário:** receita executada menor que a despesa executada.



### 3.2.3 Estrutura do Balanço Orçamentário conforme MCASP:

Quadro 2 – Balanço Orçamentário: Estrutura do MCASP

Balanço Orçamentário				
Exercício:	Período:	Data:	Página	
<u>Receitas Orçamentárias</u>	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	Saldo c = (a-b)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Compensações Financeiras				
Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Área de Domínio Público				
Receita da Cessão de Direitos				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita de Produção Vegetal				
Receita de Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria Extrativa Mineral				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria da Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita de Dívida Ativa				
Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				

(Continua)

(conclusão)

<b>Balanco Orçamentário</b>				
Exercício:	Período:	Data:	Página	
<b>Receitas Orçamentárias</b>	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	Saldo c = (a-b)
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Inst. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Dív. Ativa Prov. Da Amortiz. Emp. E Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)</b>				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)</b>				
<b>DÉFICIT (IV)</b>				
<b>TOTAL (V) = (III + IV)</b>				
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

DESPEAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPEAS EMPENHADAS (f)	DESPEAS LIQUIDADAS (g)	DESPEAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i) = (e-f)
DESPEAS ORÇAMENTÁRIAS						
DESPEAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPEAS CORRENTES						
DESPEAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTIGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
<b>SUBTOTAL DAS DESPEAS (VI)</b>						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VII) = (VI+VII)</b>						
<b>SUPERÁVIT (IX)</b>						
<b>TOTAL (X) = (VIII + IX)</b>						

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume IV do MCASP (2012).

### Quadro 3 – Demonstrativo de Restos a Pagar Não Processados

ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS ( c )	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f) (a+b+c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume IV do MCASP (2012).

### Quadro 4 – Demonstrativo de Restos a Pagar Processados

ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS

<u>RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS ( c )	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f) (a+b+c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume IV do MCASP (2012).

Conforme o MCASP (2012), as principais mudanças no balanço orçamentário, será que a despesa orçamentária passa a ser demonstrada por empenho, liquidação e despesa paga, e não mais por tipo de crédito. Os saldos de exercícios anteriores passam para as receitas, bem como as linhas específicas de refinanciamento de dívida. Será incluída na despesa orçamentária a linha de amortização da dívida refinanciada.

O novo modelo de Balanço Orçamentário a partir das Novas Normas de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, veio para trazer maior transparência nas entradas de receitas e a execução das despesas, disponibilizando um maior número de contas, demonstrando o refinanciamento da dívida, os saldos dos exercícios anteriores confrontando com a amortização da dívida refinanciada, despesas

empenhadas, despesas liquidadas e as despesas pagas. O balanço orçamentário utiliza-se das classes 5 e 6 do plano de contas para sua elaboração.

Na coluna da previsão inicial têm-se os valores da previsão inicial das receitas que constam na Lei Orçamentária Anual. Já na coluna da previsão atualizada deverão constar os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a parcela da reestimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, essa última arrecadada com operações de crédito ou até mesmo excesso de arrecadação. Se isso não ocorrer no período, a coluna da previsão atualizada deve ser igual a da previsão inicial.

As receitas realizadas tem uma coluna para identificar as receitas realizadas do exercício, que são aquelas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições. O saldo representa o montante da receita orçamentária que superou o montante da previsão atualizada. Logo, vem o subtotal das receitas antes do refinanciamento. O refinanciamento é o valor da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos, obtidos junto a entidades estatais ou particulares, destinadas ao refinanciamento da dívida pública.

O subtotal com refinanciamento pode representar déficit, se eventualmente existir diferença a menor entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas. Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença irá constar na linha do superávit.

Na parte das despesas do balanço orçamentário tem a dotação inicial que identifica os valores dos créditos iniciais que constam na lei orçamentária anual. Na coluna da dotação atualizada tem o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos deduzidos as anulações e cancelamentos correspondentes. A coluna despesas empenhadas representa os valores das despesas empenhadas até o encerramento do exercício. Na coluna despesas liquidadas constam os valores das despesas liquidadas até o encerramento do exercício. Por fim a coluna das despesas pagas representa as despesas que foram pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro, não incluído os valores de restos a pagar. O saldo da dotação corresponde à diferença entre a dotação atualizada e as despesas empenhadas.

Adicionalmente ao balanço orçamentário devem ser incluídos dois anexos que demonstram a execução de restos a pagar, um deles refere-se aos restos a pagar não processados e o outro aos restos a pagar processados, que proporciona uma melhor análise referente as execuções orçamentárias e melhor detalhamento das contas de despesa orçamentária. No Anexo 1, Demonstrativo De Execução Dos Restos a Pagar Não Processados (RPNP), deverão ser levantados os RPNP inscritos no exercício imediatamente anterior e os inscritos em exercícios anteriores. No Anexo 2, Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar Processados (RPP), é semelhante ao anexo 1, porém neste anexo serão representados inclusive os restos a pagar não processados liquidados em exercício anteriores mas não pagos.

### 3.3 BALANÇO FINANCEIRO

#### 3.3.1 Conceito e Objetivo do Balanço Financeiro

Conforme o artigo 103, da Lei nº 4.320/64, o balanço financeiro demonstrará além das receitas e despesas orçamentárias, ele apresentará os ingressos (entradas) e os dispêndios (saídas) dos recursos financeiros, bem como os pagamentos e recebimentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos do exercício anterior e os que irão ser transferidos para o próximo exercício.

Conforme a Resolução do CFC nº 1.268/09, o balanço financeiro evidencia as receitas e as despesas orçamentárias bem como os ingressos e os dispêndios extraorçamentários, que conjugados com os saldos do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

Ainda para o MCASP (2012), o balanço financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício, podendo ser calculado de duas formas. Uma das formas de calculá-lo é colocar o saldo em espécie do exercício seguinte, menos o saldo em espécie do exercício anterior. A outra forma de se calcular o balanço financeiro é a soma das receitas orçamentárias mais transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários, diminuídos da despesa

orçamentária, as transferências financeiras concebidas e os pagamentos extraorçamentários.

### 3.3.2 Estrutura do Balanço Financeiro conforme Anexo 13 da Lei nº 4.320/64:

Quadro 5 – Balanço Financeiro: Anexo 13 da Lei nº 4.320/64

<b>Balanço Financeiro</b>			
<b>INGRESSOS</b>		<b>DISPÊNDIOS</b>	
<b>Títulos</b>	<b>§</b>	<b>Títulos</b>	<b>§</b>
<b>Orçamentários</b>		<b>Orçamentários</b>	
Receitas Correntes		Educação	
Receitas de Capital		Saúde	
<b>Transferências Recebidas</b>		<b>Transferências Concedidas</b>	
Cota		Cota	
Repasse		Repasse	
Sub-repasse		Sub-repasse	
<b>Ingressos Extra Orçamentários</b>		<b>Dispêndios Extra Orçamentários</b>	
Ingressos de Depósitos		Devolução de Depósitos	
Inscrição de Restos a Pagar		Restos a Pagar Pagos	
<b>Disponibilidade do período anterior</b>		<b>Disponibilidade para o período seguinte</b>	
<b>Total</b>		<b>Total</b>	

Fonte: Anexo 13, Lei nº 4.320/64

Para Araújo e Arruda (2009) o Balanço Financeiro é a demonstração que espelha a movimentação dos recursos financeiros do Estado, apresentando o seu saldo inicial, os ingressos (receitas), os egressos (despesas) bem como o saldo apurado no exercício corrente que será transferido para o próximo exercício. No balanço financeiro a receita orçamentária é representada por categoria econômica e as despesas são representadas por função de governo.

Conforme Araújo, Arruda e Barreto (2009), o balanço financeiro na estrutura da Lei nº 4.320/64, demonstra os valores empenhados e não pagos até o final de determinado exercício, definidos como “restos a pagar” e como “serviços da dívida a pagar”, estes devem ser computados como receita extraorçamentária no balanço financeiro. Nas despesas extraorçamentárias devem ser computados os pagamentos de restos a pagar e de serviços da dívida ativa, sendo que os registros

de restos a pagar devem ser feitos por exercício e por credor, separando as despesas processadas (liquidadas) das não processadas (não liquidadas).

### 3.3.3 Estrutura do Balanço Financeiro conforme MCASP:

Quadro 6 – Balanço Financeiro: Estrutura do MCASP

Balanço Financeiro					
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Receita Orçamentária (I)</b>			<b>Despesa Orçamentária (VI)</b>		
Ordinária			Ordinária		
Vinculada			Vinculada		
Previdência Social			Previdência Social		
Transferências obrigatórias de outro ente			Transferências obrigatórias de outro ente		
Convênios			Convênios		
(...)			(...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária			(-) Deduções da Receita Orçamentária		
<b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>			<b>Transferências Financeiras Concedidas (VII)</b>		
<b>Recebimentos Extraorçamentários (III)</b>			<b>Pagamentos Extraorçamentários (VIII)</b>		
<b>Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)</b>			<b>Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)</b>		
<b>TOTAL (V) = (I+II+III+IV)</b>			<b>TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)</b>		

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume IV do MCASP (2012).

Segundo o MCASP (2012), a destinação ordinária constante no balanço financeiro é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos que atendam quaisquer finalidades. Na destinação vinculada são representadas as vinculações entre a origem e aplicação de recursos atendendo especificamente as finalidades estabelecidas pela legislação.

Nas transferências financeiras recebidas são reconhecidas as movimentações que ocorrem com os recursos financeiros da administração direta e indireta. As transferências financeiras concedidas podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias e representam a contrapartida das transferências financeiras recebidas.

Os recebimentos extraorçamentários são evidenciados os ingressos não previstos no orçamento, estes serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial. Nos pagamentos extraorçamentários são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de

execução orçamentária. Por fim, o saldo em espécie representa o somatório das contas do subgrupo caixa e equivalentes de caixa, bem como o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Conforme o MCASP (2012), a principal mudança no balanço financeiro é que a despesa orçamentária passa a ser demonstrada por destinação de recursos e não mais por função e grupo de despesa. Também se tem como mudança que a despesa orçamentária que antes era registrada por liquidação durante o exercício agora será registrada por empenho. Com as novas mudanças pode-se acompanhar a receita auferida e a despesa paga do ente público por destinação de recursos, e permite também a visão orçamentária e extraorçamentária das disponibilidades financeiras.

### 3.4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

#### **3.4.1 Conceito e Objetivo das Demonstrações das Variações Patrimoniais**

Conforme disposto pelo artigo 104 da Lei nº 4.320/64, “A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

Pela NBC T 16.6 a Demonstração das Variações Patrimoniais “tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária”.

O grupo das mutações patrimoniais ativas e passivas deve apresentar os valores que respectivamente correspondem às despesas e às receitas de capital que foram executadas no exercício. As variações ativas e passivas que são independentes da execução orçamentária da movimentação financeira não decorrem das operações que envolvem dinheiro, são operações de superveniências e insubsistências ativas e passivas, ou seja, aumentativas e diminutivas do patrimônio.



### 3.4.2 Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais conforme Anexo 15 da Lei 4.320/64:

Quadro 7 – Demonstração das Variações Patrimoniais: Anexo 15 da Lei nº 4.320/64

<b>DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>
<b>DECORRENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</b> Receitas Correntes Receitas de Capital	<b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b> Despesas Correntes Despesas Capital
<b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> Cota Recebida Repasse Recebido Sub-Repasse Recebido	<b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b> Cota Concedida Repasse Concedido Sub-repasse Concedido
<b>MUTAÇÕES ATIVAS</b> Aquisição de Bens e Direitos Amortização da Dívida Passiva	<b>MUTAÇÕES PASSIVAS</b> Alienação de Bens e Direitos Operação de Crédito-Dívidas Passivas
<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b> Receitas dos Órgãos que estão fora de Orçam.	<b>DESPESAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b> Despesas dos Órgãos que estão fora do Orçamento
<b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> Transferências Financeiras p/ Atender RP Transferências de Bens e Valores Recebidos	<b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b> Transferências Financeiras p/ Atender RP Transferências de Bens e Valores Concedidos
<b>ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> Incorporações de Bens e Direitos Desincorporações de Passivos	<b>DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> Desincorporações de Bens e Direitos Incorporações de Passivos
<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b> Déficit	<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b> Superávit
<b>TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>TOTAL DAS VARIAÇÕES PASSIVAS</b>

Fonte: Anexo 15, Lei nº 4.320/64

Para Araújo e Arruda (2009), a Demonstração das Variações Patrimoniais é basicamente dividida em três grandes grupos de contas: o grupo Resultante da Execução Orçamentária (REO), que é subdividido em receitas orçamentárias ou despesas orçamentárias. Existe também o grupo das Variações Independentes da Execução Orçamentária (IEO) que apresentam os acréscimos ou as reduções no patrimônio que não foram originados na execução do orçamento. Por fim tem-se o grupo das superveniências e das insubsistências que é o responsável por representar os aumentos patrimoniais de origem extraorçamentária, tanto como as diminuições patrimoniais de origem extraorçamentária.

Segundo Araújo, Arruda e Barreto (2009), a Demonstração das Variações Patrimoniais deve ter em sua estrutura a inclusão das receitas e despesas

orçamentárias, correntes e de capital, executadas no exercício, respectivamente nomeadas como variações ativas e variações passivas que resultam da execução orçamentária.

O grupo das mutações patrimoniais ativas e passivas deve apresentar os valores que respectivamente correspondem, às despesas e as receitas de capital que foram executadas no exercício. As variações ativas e passivas que são independentes da execução orçamentária da movimentação financeira não decorrem das operações que envolvem dinheiro, são operações de superveniências e insubsistências ativas e passivas, ou seja, aumentativas e diminutivas do patrimônio.

### 3.4.3 Estrutura das Demonstrações das Variações Patrimoniais conforme MCASP:

Quadro 8 – Demonstração das Variações Patrimoniais: Estrutura do MCASP

Demonstração das Variações Patrimoniais		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>		
<b>Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria</b>		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
<b>Contribuições de Melhoria</b>		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
<b>Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos</b>		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras</b>		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas - Financeiras		

(continua)

(continuação)

<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>		
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS</b>		
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Transferências e Delegações Recebidas</b>		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Delegações Recebidas		
Transferências de Pessoas Físicas		
<b>Valorização e Ganhos com Ativos</b>		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
<b>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</b>		
Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar		
Resultado Positivo de Participações		
Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>		
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS</b>		
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>		
<b>Pessoal e Encargos</b>		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Custo de Pessoal e Encargos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
<b>Benefícios Previdenciários e Assistenciais</b>		
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		

(continua)

(Continuação)

<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS</b>		
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</b>		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras</b>		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras		
<b>Transferências e Delegações Concedidas</b>		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Delegações Concedidas		
<b>Desvalorização e Perda de Ativos</b>		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
<b>Tributárias</b>		
Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo com Tributos		
<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		
Premiações		
Resultado Negativo de Premiações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
VPD de Constituição de Provisões		
Custo de Outras VPD		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
<b>Resultado Patrimonial do Período</b>		

(continua)

(conclusão)

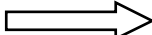
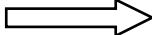
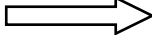
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

Conforme disposto pela NBC T 16.6 a Demonstração das Variações Patrimoniais “tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária”. Esta demonstração é dividida em três grupos: as Variações Patrimoniais Ativas que propiciam o aumento da situação patrimonial, as Variações Patrimoniais Passivas que resultam no diminuto da situação patrimonial e por fim o Resultado Patrimonial do período que é o confronto entre as Variações Patrimoniais Ativas e Passivas.

De acordo com o MCASP (2012), a Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas que consistem em apresentar as alterações verificadas no patrimônio. As variações quantitativas são responsáveis por representar o aumento ou diminuição no patrimônio líquido, já as variações qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais, mas não afetam o patrimônio líquido. O resultado patrimonial do período é oriundo do confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas ou diminutivas. Conforme a STN o Resultado Patrimonial ocorre pelo seguinte esquema:

**Resultado Patrimonial:**

- Variações Aum. > Variações Dim.  Superávit
- Variações Aum. < Variações Dim.  Déficit
- Variações Aum. = Variações Dim.  Equilíbrio

Quando o resultado patrimonial for apurado entre as diferenças das variações ativas e passivas, pode ocorrer superávit ou déficit no exercício, nas Variações Patrimoniais Aumentativas vai constar o déficit e nas Variações Patrimoniais Diminutivas vai constar o superávit.

### 3.5 BALANÇO PATRIMONIAL

#### 3.5.1 Conceito e Objetivo do Balanço Patrimonial

Conforme o artigo 105 da Lei nº 4.320/64, o balanço patrimonial demonstrará em sua estrutura, o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e ao final as contas de compensação.

Conforme a NBC T 16.6, o balanço patrimonial deve ser estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido, evidenciando qualitativamente e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. Compreendendo os seguintes conceitos sobre sua estruturação:

“(a) o Ativo compreende as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço; (b) o Passivo compreende as obrigações, as contingências e as provisões; (c) o Patrimônio Líquido representa a diferença entre o Ativo e o Passivo. (i) No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do exercício segregado dos resultados acumulados de exercícios anteriores”. (NBC T 16.6, Item 13).

Segundo o MCASP (2012), o balanço patrimonial, é dividido em ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante e passivo não circulante. O ativo circulante é composto pelas contas disponíveis para realização imediata e que tenham expectativa de realização até o término do exercício seguinte. No ativo não circulante ficam as demais contas de ativo. O passivo circulante representa em sua composição os valores exigíveis até o final do exercício seguinte, corresponde ainda os valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária. No passivo não circulante se concentram as demais contas de passivo.

No balanço patrimonial as contas do ativo devem ser dispostas em grau decrescente de liquidez, e as contas do passivo são demonstradas por grau decrescente de exigibilidade.

### 3.5.2 Estrutura do Balanço Patrimonial conforme Anexo 14 da Lei nº 4.320/64:

Quadro 9 – Balanço Patrimonial: Anexo 14 da Lei nº 4.320/64

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

Fonte: Anexo 14, Lei nº 4.320/64

No ativo financeiro ficam agrupados os valores numerários, os créditos e os valores realizáveis no curto prazo. Já no ativo permanente ficam agrupados os bens,

os créditos e os valores utilizados na exploração da atividade estatal, o almoxarifado também é considerado ativo permanente.

O passivo financeiro compreende os compromissos que são exigíveis em curto prazo e que o pagamento independa da autorização orçamentária. O conceito de passivo permanente é que ele compreende as dívidas fundadas e aquelas que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate. O saldo patrimonial representa a diferença entre o ativo e o passivo, sendo que ele pode trazer duas configurações, quando o resultado for positivo é chamado de ativo real líquido, e se o resultado for negativo será nomeado como passivo real a descoberto.

As contas de compensação são aquelas que registram os bens, os valores, as obrigações e as situações que não são compreendidas nos subgrupos anteriores, e que possam afetar mediata ou indiretamente o patrimônio do ente governamental.

### 3.5.3 Estrutura do Balanço Patrimonial conforme MCASP:

Quadro 10 – Balanço Patrimonial: Estrutura do MCASP

BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>			<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo		
Clientes			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		
Créditos Tributários a Receber			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Dívida Ativa Tributária			Obrigações de Repartição a Outros Entes		
Dívida Ativa não Tributária - Clientes			Provisões a Curto Prazo		
Créditos de Transferências a Receber			Demais Obrigações a Curto Prazo		
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo					
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo					
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo					
Estoques					
VPD Pagas Antecipadamente					

(Continua)



(Conclusão)

ATIVO NÃO CIRCULANTE		PASSIVO NÃO CIRCULANTE	
<u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u> Créditos a Longo Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Dívida Ativa Tributária Dívida Ativa não Tributária - Clientes Créditos de Transferências a Receber (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo Estoque VPD Pagas Antecipadamente <u>Investimentos</u> Participações Permanentes Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial Participações Avaliadas pelo Método de Custo Propriedades para Investimento Demais Investimentos Permanentes <u>Imobilizado</u> Bens Móveis Bens Imóveis <u>Intangível</u> Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso de Imóveis		Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Resultado Diferido	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	
		<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	
		<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>
			<b>Exercício Anterior</b>
		Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucro Demais Reservas Resultados Acumulados Resultado do Exercício Resultados de Exercícios Anteriores Ajustes de Exercícios Anteriores (-) Ações / Cotas em Tesouraria	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>			

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

### Quadro 11 – Compensações do Balanço Patrimonial: estrutura do MCASP

COMPENSAÇÕES					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

### Quadro 12 – Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro: estrutura do MCASP

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária	
Vinculada	
Previdência Social	
Transferências obrigatórias de outro ente	
Convênios	
(...)	
<b>TOTAL</b>	

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

Conforme a NBC T 16.6 a nova estrutura balanço patrimonial aplicada ao setor público e desenvolvida pela Secretária do Tesouro Nacional através do MCASP, deve ser demonstrada com as nomenclaturas e estruturação basicamente igual à Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404/76 tornando a forma desta demonstração contábil semelhante ao do setor privado.

Segundo o MCASP (2012), o balanço patrimonial, é basicamente dividido em quatro grandes grupos, sendo eles: ativo, passivo, patrimônio líquido e as contas de compensação. No ativo estão evidenciados os recursos controlados pela entidade, que derivam de eventos passados e que a partir deles se espera um resultado de benefícios econômicos futuros. O passivo contém as obrigações presentes da entidade que também derivam de eventos passados e a saída de recursos para pagamentos, assim espera gerar como no ativo benefícios econômicos. No patrimônio líquido representam-se o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos, evidenciando o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. Nas contas de compensação registram-se todos os atos que possam ou não afetar o patrimônio.

Os ativos e os passivos estão classificados como circulantes e não circulantes. Os ativos circulantes são aqueles recursos que estão disponíveis para realização imediata, os demais ativos são classificados como não circulantes. No passivo circulante classificam-se as contas que serão exigíveis em até doze meses após a data das demonstrações contábeis, e os demais passivos devem ser evidenciados no grupo do passivo não circulante.

O quadro que representa as contas de compensação do Balanço Patrimonial deve ser evidenciado, os atos potenciais do ativo e do passivo que possam interferir no patrimônio imediata ou indiretamente. Nele deve conter os saldos do exercício anterior e atual desses atos potenciais.

O demonstrativo do superávit/déficit financeiro apurado e anexado ao balanço patrimonial identifica se os recursos são vinculados ou não, e se vinculados ele deve indicar a finalidade dos mesmos, apresentando as fontes de déficit e superávit financeiro, sendo que ao final o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial.

A nova estrutura do balanço patrimonial ainda demonstra conforme a Lei nº 4.320/64, os saldos apurados de ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro e passivo permanente. Eles ainda estão dispostos no balanço patrimonial, pois, o conceito da Lei nº 4.320/64 que tange as regras das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, ainda está presente nas normas de elaboração desta demonstração.

### 3.6 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A demonstração do fluxo de caixa para o setor público conforme a NBC T 16.6, passa a ser obrigatória a partir das novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Esta demonstração contábil tem por objetivo apresentar a movimentação financeira histórica da entidade pública, permitindo que os usuários projetem cenários de fluxos futuros e as eventuais mudanças que ocorram nos financiamentos, e a probabilidade da sobrevivência de itens que representam entradas e saídas de caixa.

Para a NBC T 16.6, a Demonstração do Fluxo de Caixa está dividida em três fluxos: o fluxo de caixa das operações, o fluxo de caixa dos investimentos e o fluxo de caixa dos financiamentos. O fluxo de caixa das operações são os ingressos e desembolsos de receitas provenientes da ação pública. No fluxo de caixa dos investimentos estão representadas as aquisições e à alienação de bens do ativo não circulante, bem como os recebimentos em dinheiro referente à liquidação de adiantamentos, a amortização de empréstimos concedidos e outras operações de natureza de investimento. O fluxo de caixa de financiamento compreende os recursos que são captados por meio de empréstimos e financiamentos, bem como, a amortização dos mesmos.

Conforme o MCASP (2012), a Demonstração do Fluxo de Caixa permite um melhor gerenciamento do controle financeiro da entidade pública, proporcionando aos usuários informações contábeis relevantes para avaliar a capacidade da empresa de gerar caixa e equivalente de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. No setor público a Demonstração do Fluxo de Caixa deve ser elaborada pelo método direto, pois, o método indireto não se aplica ao Setor Público.

A DFC é também um importante instrumento de avaliação da gestão pública, pois, permite inferir, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e financiamentos, além de que permitir a verificação de como a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insolvência futura. (MCASP, 2012, p. 43)

### 3.6.1 Estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa conforme MCASP:

Quadro 13 – Demonstração do Fluxo de Caixa: Estrutura do MCASP

<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>RECEITAS DERIVADAS</b>		
Recita Tributária		
Receita de Contribuição		
Outras Receitas Derivadas		
<b>RECEITAS ORIGINÁRIAS</b>		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receitas de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distritos Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</b>		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relação Exteriores		
Assistência Social		
Saúde		
Educação		
(...)		

(Continua)

(Conclusão)

	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>		
Juros e Correção Monetárias da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetárias da Dívida Externa		
Outras Encargos da Dívida		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distritos Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>FLUXOS DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
ALIENAÇÃO DE BONUS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO E FINANCIAMENTO CONCEDIDOS		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTOS DA DÍVIDA		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
<b>GERAÇÃO DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>		

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

### 3.7 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O objetivo desta demonstração conforme o MCASP (2012) é demonstrar: o déficit ou superávit patrimonial do período, cada mutação que ocorrer no patrimônio líquido diretamente, o efeito decorrente da mudança de critério contábil e os efeitos que decorrem da retificação de erros anteriores e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é facultativa para os entes da federação, ou seja, União, Estados e Municípios. Ela é obrigatória para as entidades estatais dependentes que são aquelas que são financiadas diretamente com recursos públicos, elas não possuem autonomia orçamentária, somente autonomia administrativa e financeira.

#### 3.7.1 Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido conforme MCASP:

Quadro 14 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: Estrutura do MCASP

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO LIQUIDO									
EXPECIFIC.	Pat.Social/Ca pital Social	Adiant.para Futuro Aumento de Capital	Reserv.de Capital	Ajustes de Aval.pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result.A cuml.	Ação/Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex.Anterior									
Ajuste de Exercício Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/Reverção de Reservas									
Dividendos									
<b>Saldo Final Ex. Anterior Saldo Inicial Ex. Atual</b>									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/Reverção de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									

Fonte: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Volume V do MCASP (2012).

### 3.8 NOTAS EXPLICATIVAS

Conforme disposto pela NBC T 16.6, as Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis. Elas devem apresentar informações relevantes que complementem e suplementem as Demonstrações Contábeis e informem o que não foi evidenciado anteriormente pelas mesmas.

Segundo o MCASP (2012) as Notas Explicativas devem evidenciar as informações complementares, os julgamentos que a administração tenha feito no processo de elaboração das Demonstrações Contábeis. Estas informações devem ser consistentes e possuir relevância. As Notas Explicativas devem reconhecer também as inconformidades que possam afetar o usuário sobre o desempenho da entidade futuramente e que a partir delas ele possa tomar decisões.

Em conformidade com o MCASP (2012) as Notas Explicativas, devem evidenciar a situação patrimonial, orçamentária, financeira, econômica, legal, física, social e de desempenho dos eventos que não foram suficientemente evidenciados anteriormente nas referidas Demonstrações Contábeis.

As Notas Explicativas devem: Apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas; Evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; Prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão. (Volume V, MCASP 2012, p. 48)

### 3.9 MUDANÇAS RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

Quadro 15 – Principais mudanças nas demonstrações contábeis no setor público

<b>Mudanças relevantes nas Demonstrações Contábeis do Setor Público com a Convergência</b>	
<b>Demonstração</b>	<b>Mudanças Relevantes</b>
<b>Balanco Orçamentário</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Serão demonstrados os valores fixados e a respectiva execução por grupo e elemento de despesa;</li> <li>* Evidenciar-se-ão todos os estágios que compõem a execução orçamentária da despesa, ou seja, empenho, liquidação e pagamento;</li> <li>* Foi acrescentado o Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar Processado e Não Processado do exercício anterior.</li> </ul>
<b>Balanco Financeiro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* O Ingresso e desembolso dos recursos orçamentários que eram apresentados por "Função de Governo" passaram a ser evidenciados por "Fonte de Recursos".</li> </ul>
<b>Balanco Patrimonial</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Sua estrutura passa a ser semelhante com a estrutura estipulada pela Lei 6.404/76 das Sociedades Empresárias por Ações (do setor privado);</li> <li>* As nomenclaturas dos grupos foram alteradas;</li> <li>* O Saldo Patrimonial deixou de demonstrar apenas o "Passivo Real Descoberto" ou "Ativo Real Líquido" e passou a segregar os grupos que compõem o Patrimônio Líquido;</li> <li>* A fim de apurar o cálculo do Superávit/Déficit Financeiro, manteve-se destacada a composição do Ativo e Passivo Financeiro.</li> </ul>
<b>Demonstração das Variações Patrimoniais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Esta demonstração é responsável pelo Resultado Patrimonial. Anteriormente ela apresentava as variações Resultantes e Independentes da Execução Orçamentária.</li> <li>* Ela passa a demonstrar os fatos que aumenta ou diminuem o Patrimônio Público, que são as Variações Patrimoniais Quantitativas, bem como, destacar Incorporações e Desincorporações de Ativo e Passivo, demonstrando desta forma as Variações Patrimoniais Qualitativas, decorrentes da execução Orçamentária.</li> <li>* Esta demonstração convergiu para a Demonstração do Resultado do Exercício exigido das Sociedades pela Lei 6.404/76.</li> </ul>
<b>Demonstração do Fluxo de Caixa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Com a convergência as normas internacionais de contabilidade, a Demonstração do Fluxo de Caixa passa a ser inclusa nos demonstrativos contábeis obrigatórios do setor público.</li> <li>* Semelhante à DFC do setor privado, ela deve demonstrar a Prestação de Contas desde 2008.</li> <li>* Esta demonstração é composta dos fluxos das atividades Operacionais, de Investimentos e de Financiamentos que alteraram os saldos de Caixa ou Equivalentes de Caixa.</li> </ul>
<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Esta demonstração é obrigatória somente para entidades estatais dependentes. Para o restante do Setor Público ela é facultativa.</li> <li>* Ela demonstra os resultados acumulados das Autarquias, Fundações e Fundos que passaram a compor o Patrimônio Social. Os Resultados da Administração Direta mantiveram-se em Resultados Acumulados.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da STN.



## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 APRESENTAÇÃO DOS ESTADOS BRASILEIROS

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), atualmente a República Federativa do Brasil é composta por 26 Estados mais o Distrito Federal. Estes Estados compõem cinco regiões, que estão divididas em: Região Norte, Região Nordeste, Região Sudeste, Região Sul e Região Centro Oeste. Conforme o mapa demonstrado na figura abaixo, nota-se a divisão destas regiões e seus respectivos Estados:

Figura 3 - Divisão dos Estados Brasileiros por Região



Fonte: IBGE – Disponível em:

[http://7a12.ibge.gov.br/images/7a12/mapas/Brasil/brasil\\_grandes\\_regioes.pdf](http://7a12.ibge.gov.br/images/7a12/mapas/Brasil/brasil_grandes_regioes.pdf)

#### 4.1.1 Região Sudeste do Brasil

A Região Sudeste do Brasil é composta por quatro Estados, que são: Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. Esta região é a mais desenvolvida do país, sua área corresponde a 10,9% do território nacional.

Tabela 1 – Dados Estatísticos Região Sudeste do Brasil

Região Sudeste do Brasil					
Estado	Capital	População (2010)	Área Km²	Nº de Municípios	% PIB Renda Per Capita Brasileira
Espírito Santo	Vitória	3.514.952	46.095,58	78	2,20%
Minas Gerais	Belo Horizonte	19.597.330	586.522,12	853	9,30%
Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	15.989.929	43.780,17	92	10,80%
São Paulo	São Paulo	41.262.199	248.222,80	645	33,10%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE)

#### 4.1.2 Região Sul do Brasil

A Região Sul do país é a menor, possuindo apenas três Estados em sua composição sendo eles: Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Sua área territorial corresponde a 7% do país:

Tabela 2 – Dados Estatísticos Região Sul do Brasil

Região Sul do Brasil					
Estado	Capital	População (2010)	Área Km²	Nº de Municípios	% PIB Renda Per Capita Brasileira
Paraná	Curitiba	10.444.526	199.307,92	399	5,80%
Santa Catarina	Florianópolis	6.248.436	95.736,17	295	4,00%
Rio Grande do Sul	Porto Alegre	10.693.929	281.730,22	497	6,70%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE)

### 4.1.3 Região Centro Oeste do Brasil

A Região Centro Oeste do Brasil é formada pelo Distrito Federal e por três Estados que são: Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul. Em questões habitacionais é a região mais populosa do país. Sua área corresponde a 18,86% do território nacional.

Tabela 3 – Dados Estatísticos Região Centro Oeste do Brasil

Região Centro Oeste do Brasil					
Estado	Capital	População (2010)	Área Km <sup>2</sup>	Nº de Municípios	% PIB Renda Per Capita Brasileira
Distrito Federal	Brasília	2.570.160	5.780,00	1	4,00%
Goiás	Goiânia	6.003.788	340.111,78	246	2,60%
Mato Grosso	Cuiabá	3.035.122	903.366,19	141	1,60%
Mato Grosso do Sul	Campo Grande	2.449.024	357.145,53	79	1,20%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE)

### 4.1.4 Região Norte do Brasil

A Região Norte do Brasil é composta por sete Estados, que são eles: Acre, Amazonas, Amapá, Pará, Roraima, Rondônia e Tocantins. Esta é a maior região do Brasil, correspondendo a 42% do território nacional.

Tabela 4 – Dados Estatísticos Região Norte do Brasil

Região Norte do Brasil					
Estado	Capital	População (2010)	Área Km <sup>2</sup>	Nº de Municípios	% PIB Renda Per Capita Brasileira
Acre	Rio Branco	733.559	164.123,04	22	0,20%
Amapá	Macapá	669.526	142.828, 521	16	0,20%
Amazonas	Manaus	3.483.985	1.559.159,48	62	1,60%
Pará	Belém	7.581.051	1.247.954,67	144	2,10%
Rondônia	Porto Velho	1.562.409	237.590, 547	52	0,60%
Roraima	Boa Vista	450.479	224.300, 506	15	0,20%
Tocantins	Palmas	1.383.445	277.720,52	139	0,50%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE)

#### 4.1.5 Região Nordeste do Brasil

A Região Nordeste do Brasil é formada por nove Estados, que são: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Sergipe e Rio Grande do Norte. Esta região é a que mais tem estados em sua composição, correspondendo a 18% do território nacional.

Tabela 5 – Dados Estatísticos Região Nordeste do Brasil

Região Nordeste do Brasil					
Estado	Capital	População (2010)	Área Km <sup>2</sup>	Nº de Municípios	% PIB Renda Per Capita Brasileira
Alagoas	Maceió	3.120.494	27.778,51	102	0,70%
Bahia	Salvador	14.016.906	564.733,18	417	4,10%
Ceará	Fortaleza	8.452.381	149.920,47	184	2,10%
Maranhão	São Luis	6.574.789	331.937,45	217	1,20%
Paraíba	João Pessoa	3.766.528	56.469,78	223	0,80%
Pernambuco	Recife	8.796.448	98.148,32	185	2,50%
Piauí	Teresina	3.118.360	251.577,74	224	0,60%
Rio Grande do Norte	Natal	3.168.027	52.811,05	167	0,90%
Sergipe	Aracajú	2.068.017	21.915,12	75	0,60%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE)

#### 4.2 INTRODUÇÃO SOBRE O ESTUDO DE CASO

Para que o Apêndice A deste trabalho fosse feito foram coletados os dados referentes a todas as demonstrações contábeis publicadas nas Secretarias da Fazenda de todos os Estados brasileiros inclusive o Distrito Federal. Por meio do Portal da Transparência podem-se retirar dados das Prestações de Contas de todos os entes (que fornecem as mesmas) e que estejam cumprindo com a Lei da Transparência Fiscal.

Por meio das novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, os balanços foram coletados com o intuito de analisar a evidenciação destas demonstrações no modelo estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Os entes da Federação, através da Lei nº 6.976/09 passaram a ter novas normas para elaboração de seus balanços, normas estas que são internacionais, o que traz maior transparência e comparabilidade com as outras partes do mundo inteiro.

Com a Portaria nº 828 de 2011 da Secretaria do Tesouro Nacional estipulou-se o primeiro cronograma de implantação para que os entes da Federação seguissem as novas normas contábeis internacionais.

Figura 4- Cronograma de Implantação dos Entes da Federação



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Em 2012 foi publicada outra Portaria de nº 437 da Secretaria do Tesouro Nacional, com novos prazos para que os entes seguissem as novas Normas de Contabilidade do Setor Público e consolidassem seus balanços de forma transparente e comparativa. Esta portaria descreve o seguinte em seu artigo. 8º “As partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público) deverão ser adotadas por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014”, ou seja, os entes da Federação receberam um prazo maior (até 2014) para atualizarem seus balanços de acordo com o MCASP.

#### **4.2.1 Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Sul do Brasil**

Na composição da Região Sul do Brasil, tem-se três Estados, que são Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Conforme a análise feita e que consta no Apêndice A deste trabalho, somente o Estado de Santa Catarina publicou seus balanços conforme estipulado pelo MCASP. Isso representa apenas 33% de evidenciação positiva para a Região Sul do Brasil.

O Estado de Santa Catarina apresentou todas as demonstrações contábeis no novo formato, evidenciaram as mesmas na nova estrutura, sendo que o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais estão 100 % aderentes às novas normas, e incluiu as demonstrações que não existiam anteriormente, que são a Demonstração do Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas.

O Estado do Paraná não evidenciou nenhum tipo de demonstração contábil nas novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no ano de 2012, ele apresentou suas demonstrações ainda conforme a Lei nº 4.320/64, evidenciando em sua Prestação de Contas do Estado os anexos obrigatórios da Lei nº 4.320/64, que são o balanço orçamentário, o balanço financeiro, o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais.

No Rio Grande do Sul, conforme análise realizada, foi apresentado nas novas normas somente as notas explicativas, o que representa somente 16,6% das demonstrações contábeis que deveria publicar no novo formato. Assim, como no Paraná, o Rio Grande do Sul apresentou o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais conforme os anexos estipulados pela Lei nº 4.320/64.

Diante destes fatos e por apenas o Estado de Santa Catarina estar 100% aderente às novas normas, nota-se que a região sul do Brasil tem muito a evoluir, e os Estados do Paraná e Rio Grande do Sul devem procurar entrar para as novas normas até o exercício de 2014.

#### **4.2.2 Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Sudeste do Brasil**

A Região Sudeste do Brasil é composta por quatro Estados que são: Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. Analisando a situação das Demonstrações Contábeis do ano de 2012 destes Estados, evidenciou-se que apenas o Estado do Rio de Janeiro apresentou as suas demonstrações em conformidade com o MCASP, e Minas Gerais apresentou somente o balanço

patrimonial nas novas normas. Os Estados do Espírito Santo e São Paulo não evidenciaram nenhuma demonstração no novo modelo.

O Estado do Rio de Janeiro, no ano de 2012, conforme o Apêndice A, apresentou todas as demonstrações no modelo estipulado pelo MCASP. Apresentou o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, inclusive a demonstração do fluxo de caixa e as notas explicativas conforme especificado na NBC T 16.6.

O Estado de Minas Gerais, das seis demonstrações obrigatórias, no ano de 2012, apresentou somente o balanço patrimonial em conformidade com o MCASP. O balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais ainda estão conforme os Anexos da Lei nº 4.320/64. A demonstração do fluxo de caixa e as notas explicativas não foram apresentadas.

Os Estados do Espírito Santo e São Paulo apresentaram todas as Demonstrações Contábeis do ano de 2012, conforme os Anexos da Lei nº 4.320/64. Evidenciando o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais no modelo antigo nas suas prestações de contas.

Analisando a região Sudeste, percebe-se que ela ainda tem vários pontos a evoluir na contabilidade pública, uma vez que esta região apresentou somente 21% em 2012 das Demonstrações Contábeis, conforme o formato desenvolvido pelo MCASP. O Estado de Minas Gerais deve dar continuidade no processo de convergência, uma vez que apresentou somente o balanço patrimonial no novo modelo conforme estipulado pelo MCASP. Os Estados de São Paulo e Espírito Santo devem iniciar os procedimentos para entrarem para os novos padrões da contabilidade do Setor Público em convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade.

#### **4.2.3 Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Centro Oeste do Brasil e Distrito Federal**

A região Centro Oeste do Brasil é composta por três Estados mais o Distrito Federal, que são Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul. Conforme o Apêndice

A deste trabalho, nenhum dos Estados apresentou as suas Demonstrações Contábeis no ano de 2012 conforme o MCASP.

Os três Estados apresentaram em sua Prestação de Contas em 2012, as Demonstrações Contábeis conforme os Anexos da Lei nº 4.320/64, que são o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Nota-se que a região Centro Oeste do Brasil, deve aderir às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público até o exercício de 2014, preocupando-se em tornar todos os seus Estados aptos para atualizarem seus modelos de Demonstrações Contábeis conforme o MCASP.

O Distrito Federal, que é o centro da administração política do Brasil, não apresentou nenhuma das demonstrações contábeis no novo formato estipulado pelo MCASP. Evidenciou em 2012, o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais ainda conforme os Anexos da Lei nº 4.320/64. Como o Distrito Federal é onde se concentram as contas principais do governo, acredita-se que ele deveria ser a região mais atualizada em relação às outras, o que não ocorreu em 2012.

A região Centro Oeste do Brasil foi a única que não teve nenhum Estado da sua composição nas novas Normas de Contabilidade, talvez isso se deva por ser a região mais populosa do Brasil, assim o processo de convergência torna-se mais demorado, uma vez que os Estados devem reavaliar os seus ativos em confronto com o que recebem e gastam de receitas no exercício, sendo que o volume pode ser maior em relação as outras regiões e Estados.

#### **4.2.4 Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Norte do Brasil**

A Região Norte do Brasil é composta por sete Estados que são Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. Destes Estados apenas o Amapá e o Pará apresentaram as suas demonstrações contábeis conforme o modelo do MCASP. Ou seja, na região norte do Brasil, 28% dos Estados entrou para o processo de convergência.



O Estado do Amapá apresentou no Balanço Geral do Estado no ano de 2012, conforme o modelo estipulado pelo MCASP, o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais e as notas explicativas. A demonstração do fluxo de caixa que deveria ter sido apresentada com as demais, não estava evidenciada.

O Estado do Pará em 2012, em sua Prestação de Contas do Estado em 2012, apresentou suas demonstrações contábeis no novo formato do MCASP. Evidenciou o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, demonstração do fluxo de caixa e as notas explicativas.

Os estados do Acre, Amazonas, Roraima e Tocantins apresentaram em 2012, nos balanços gerais dos Estados, as demonstrações contábeis conforme os Anexos da Lei nº 4.320/64, que são o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais.

O Estado de Rondônia não apresentou as demonstrações contábeis em sua prestação de contas do ano de 2012, o que infringe as normas da Lei da Transparência, que define que nos balanços dos Estados devem ser divulgados todos os exercícios, demonstrando a situação orçamentária, financeira e patrimonial do Estado.

Fazendo uma análise geral da Região Norte do Brasil, observa-se que somente dois estados estão aderentes às novas Normas de Contabilidade e utilizando o modelo das demonstrações contábeis estipuladas pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio do MCASP. Os outros cinco Estados desta região precisam adotar as novas normas até 2014, que é o último prazo. A maior preocupação nesta região é que o estado de Rondônia não está sendo 100% transparente em sua prestação de contas, o que não obedece a Lei Complementar nº 101/00 (a Lei da Transparência), que define que cada Estado é responsável por sua prestação de contas, inclusive de apresentar publicamente os seus balanços todos os anos.

#### **4.2.5 Evidenciação das Demonstrações Contábeis conforme o MCASP em 2012 – Região Nordeste do Brasil**

A Região Nordeste é composta por nove Estados, que são: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe. Destes estados os que apresentaram as suas demonstrações contábeis no novo modelo estipulado pelo MCASP foram Alagoas e Ceará.

O Estado de Alagoas apresentou em seu balanço geral de 2012, as demonstrações contábeis conforme modelo do MCASP. Evidenciou o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração do fluxo de caixa e inclusive as notas explicativas, porém, a demonstração das variações patrimoniais ainda consta no modelo antigo conforme o anexo da Lei nº 4.320/64.

O Estado do Ceará em 2012 apresentou suas demonstrações contábeis no novo formato. Ceará evidenciou em seu balanço geral do Estado o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, demonstração do fluxo de caixa e as notas explicativas de forma 100% aderente ao MCASP.

Pernambuco evidenciou conforme o MCASP, somente as notas explicativas, o restante das demonstrações continuaram seguindo o modelo antigo dos anexos da Lei nº 4.320/64. Os Estados da Bahia, Maranhão, Paraíba e Piauí, apresentaram em 2012 em seus balanços gerais, o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais conforme os anexos da Lei nº 4.320/64, não evidenciando nenhum tipo de demonstração no novo modelo.

O Rio Grande do Norte, não publicou o seu balanço geral do Estado no ano de 2012, não obedecendo a Lei da Transparência Fiscal, que dispõe dos balanços dos entes da Federação que devem estar disponíveis no Portal da Transparência.

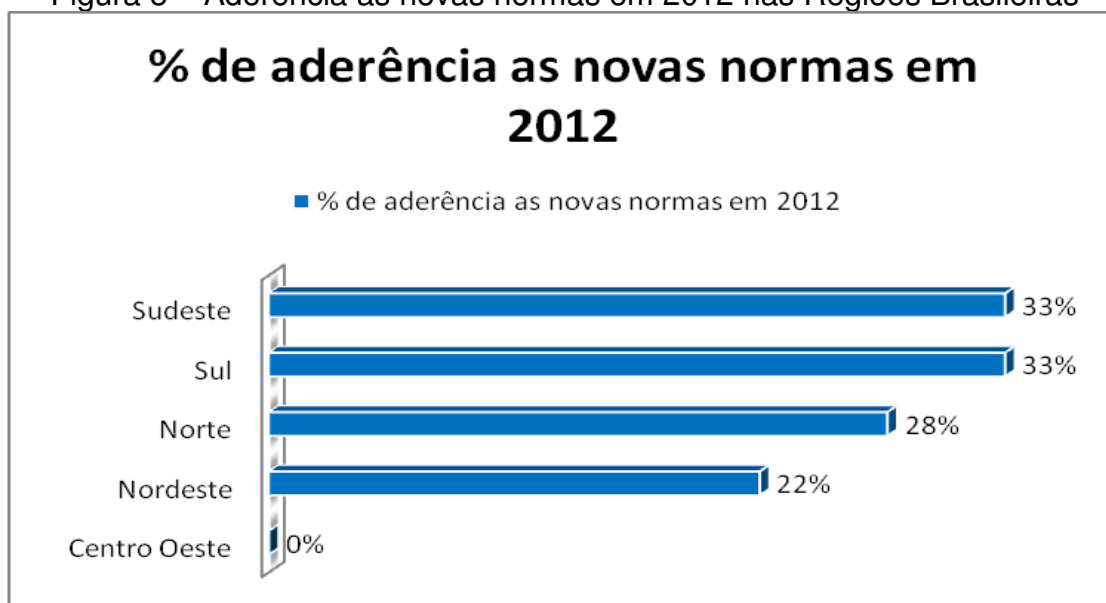
A região nordeste do Brasil tem muito a evoluir no sentido de demonstrar os balanços de cada estado da sua composição no novo modelo de contabilidade estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esta região é a maior do país, sendo que apenas dois dos nove Estados apresentaram no novo formato. A região perdeu alguns pontos também, no que se refere à transparência e disponibilidade

das demonstrações contábeis, pois, o Rio Grande do Norte não publicou a sua prestação de contas no ano de 2012.

#### 4.3 EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO NOVO MODELO ESTABELECIDO PELO MCASP NOS ESTADOS DO BRASIL EM 2012

Analisando as Demonstrações Contábeis publicadas em 2012 pelos 26 Estados brasileiros e o Distrito Federal, percebe-se que muitos Estados ainda não aderiram às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Do total de Estados que foram coletados os dados, apenas 10 deles evidenciaram algum tipo de Demonstração Contábil que corroborassem com o modelo estipulado pelo MCASP, o que representa 37% da Federação Brasileira.

Figura 5 – Aderência às novas normas em 2012 nas Regiões Brasileiras



Fonte: Elaborado pela autora

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve o objetivo de analisar quanto às mudanças que o setor público brasileiro vem sofrendo com as Normas Internacionais de Contabilidade. As demonstrações contábeis voltadas para a contabilidade pública obtiveram alterações bastante significativas, o que torna o processo de implantação lento devido às dificuldades de alterações de sistemas que acompanhem esta nova proposta de prestação de contas do governo, sendo ele Federal, Estadual ou Municipal.

As Normas Internacionais de Contabilidade vêm sendo aplicadas no Brasil desde a Lei nº 11.638/07, que instituiu novas normas brasileiras nas demonstrações contábeis do setor privado por meio das IFRS. O setor privado passou a alterar as demonstrações contábeis das entidades para cumprimento de prazo para implantação destas normas. O setor público recebeu as Novas Normas de Contabilidade a partir da Lei nº 6.976/09, que dispõe que a contabilidade pública também deve ser apresentada em um novo formato regido pelas normas internacionais de contabilidade, significa, então que o setor público desde o ano de 2009 até os dias atuais vem implantando gradativamente o novo sistema de contabilidade. Da mesma maneira que existem prazos para o setor privado cumprir com relação ao que o governo estipula a ele, acredita-se que a contabilidade pública deveria andar no mesmo nível, o que não acontece conforme a análise feita com os Estados da Federação Brasileira.

O Brasil em 2012, ainda apresenta poucas evidências que está adaptando-se ao novo modelo de contabilidade, uma vez que o estudo de caso demonstrou que apenas 37% dos Estados Brasileiros estão convergentes as novas normas. O país tem muito a evoluir ainda no que se refere a contabilidade pública e as Normas Internacionais que à ela foi aplicada. A maior dificuldade do setor público em se adaptar as mudanças trazidas com as leis de convergências, é a implantação de um novo sistema, ou alteração do sistema já existente, é projetar de forma adequada um sistema de custos, estoques e imobilizado e reavaliar os seus ativos, de forma que as contas anteriores sejam readaptadas com as novas contas existentes nas demonstrações.

Percebe-se que o sistema de padronização e transparência nas demonstrações contábeis dos entes da Federação das esferas Federal, Estadual e Municipal, está em processo de implantação e adaptação, sendo que este está demorado, pois, em 2012 conforme o cronograma antigo da STN, todos os Estados já deveriam estar com seus balanços publicados conforme o MCASP. Isto não ocorreu, e mais uma vez o prazo para o cumprimento destas obrigações foi alterado, e agora somente em 2014 é que todos os entes da Federação devem estar adaptados e utilizando o novo padrão de contabilidade, esta, que vai evidenciar de forma mais transparente e comparativa a prestação de contas do governo.

Tanto pessoa jurídica como a pessoa física, necessita saber o que acontece de fato com os cofres públicos, pois, eles são oriundos de tributos que são recolhidos em favor da Federação Brasileira, e a prestação de contas mais transparente e evidente é o que estas pessoas necessitam para saber sobre a aplicabilidade das receitas recebidas, a destinação dos recursos públicos e de que forma eles estão sendo executados. Toda e qualquer conta pública deve ser apresentada de maneira explícita para não restar dúvidas do que é feito com o patrimônio público.

Entende-se por fim que a contabilidade pública bem como as suas mudanças devem ser mais bem compreendidas pelos alunos do curso de Ciências Contábeis e pela sociedade, uma vez que ela é pouco debatida e evidenciada com relação às outras matérias. Em relação às mudanças contábeis neste setor, a autora conclui que o mesmo deve acelerar o processo de implantação das novas normas nos entes da federação, uma vez que os estados ainda têm muito a evoluir, precisa-se pensar que os municípios também devem apresentar suas demonstrações no formato estipulado pelo MCASP, sendo que o volume destes entes da Federação é muito maior. Os avanços na contabilidade trazem mais transparência nas demonstrações contábeis do setor público, o que tende a evidenciar as informações de forma precisa, segura e verídica nas prestações de contas do governo brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais**: pesquisa quantitativa e qualitativa. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1999. x, 203 p. ISBN 8522101337.

ANDRADE, Maria Margarida de; MARTINS, João Alcino de Andrade. **Introdução a metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 174 p. ISBN 8522434301.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1995. 271 p. ISBN 8522410445.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, Higienópolis - Sp, v. 10, n. 20, p.05-19, jan. 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 2. Ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. **O essencial da contabilidade pública**: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010. xx, 319 p. ISBN 9788522457076.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011-. . Disponível em : <https://ucsvirtual.ucs.br>

ATHAR, Raimundo Aben. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Makron Books, 2005-. . Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em : 28 abril 2013.

BLATT, Adriano. **Análise de balanços** : estruturação e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis. São Paulo: Pearson Makron Books,2001-. . Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em : 19 out. 2011.

BRASIL Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união, estados, distrito federal e municípios. 5.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

BRASIL Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à união e aos estados, distrito federal e municípios. 4.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011. 536 p. (Série Manuais) ISBN 9788587841483

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 242 p. ISBN 858791815-X.

Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988.

CORBARI, Ely Celia; MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane da Costa. **Contabilidade societária**. Curitiba: Ibpex,2011-. . Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em : 12 jul. 2012.

COSTA, Jorge Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A Aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília – DF, v.15, n.2, p. 110-126, maio/ago 2012.

Decreto nº 6.879, de 18 de junho de 2009. Dispõe sobre a execução da Ata de Retificação, de 30 de março de 2009 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm). Acesso em: 28 de Abril de 2013.

FREIRE, Mac Daves de Moraes et al. Aderência às Normas Internacionais de Contabilidade pelas Empresas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto - Sp, v. 6, n. 15, p.3-22, maio 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. xvi, 184 p. ISBN 9788522458233.

IBGE, **Instituto Brasileiro de Geografia Estatística**. Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/home/>> Acesso em: 25 de out. 2013.

IPSAS, **International Public Sector Accounting Standards Board** – Dispõe sobre as normas internacionais de contabilidade do setor público traduzidas para o português. Disponível em:

<[http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas\\_internacionais\\_de\\_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf](http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf)> Acesso em: 12 out. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010. xxviii, 794 p. ISBN 9788522459124.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010. xvi, 346 p. ISBN 9788522460533.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009. xxvii, 271p. ISBN 9788522453610.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos**: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 225 p. ISBN 8522424292.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 392 p. ISBN 8522430195.

Lei Federal nº 11.638, de 28 dezembro de 2007, Altera e revoga dispositivos da Lei nº6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Publicada no DOU de 28.12.2007- Edição extra

Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 28 de Abril de 2013.

Lei Federal nº 4.320, de 17 março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balancos da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm). Acesso em: 28 de Abril de 2013.



Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 28 de Abril de 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 265 p. ISBN 9788522451678.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: Estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. 3, n. 5, p.1-23, out. 2012.

MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Contabilidade básica** : fundamentos essenciais . São Paulo: Pearson,2007-. . Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 20 maio 2013.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 7.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002. 330 p. ISBN 8522431809.

Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 828 de 14 de Dezembro de 2011: Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_828\\_20111214.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf)> Acesso em: 25 de out. 2013

\_\_\_\_\_.nº 437 de 12 de julho de 2012: Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_437\\_MCASP.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf)> Acesso em: 25 de out. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. (). **Contabilidade Pública**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011. xii, 243 p. ISBN 9788522461219.

Resolução Conselho Federal de Contabilidade Nº 1.128/08, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 nov. 2008.

\_\_\_\_\_. Nº 686/90, de 14 de novembro de 1990. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em: [www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_686.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_686.doc). Acesso em: 28/04/2013.

\_\_\_\_\_. Nº 1.133/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. xi, 400 p. ISBN 9788502087293.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade geral fácil**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. xvi, 544 p. ISBN 9788502202009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade intermediária**. 2.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. xvi, 424 p. ISBN 9788502077874.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p. ISBN 8522421110.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011. xvii, 561 p. ISBN 9788522463510.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 448 p. ISBN 9788522458462.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 475 p. ISBN 9788522433865.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. xviii, 248 p.

## APÊNDICE A- ADÊRENCIA DOS ESTADOS DO BRASIL AS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS

Quadro Comparativo das Demonstrações Contábeis dos Estados Brasileiros no Ano de 2012							
Balancos Obrigatórios conforme Lei 4.320/64 e NBC T 16.6/MCASP							
	Balanco Orçamentário	Balanco Financeiro	Balanco Patrimonial	Demonst. Das Variações Patrim.	Demonst. do Fluxo de Caixa	Notas Explicativas	Total de Demonstração nas Novas Normas
Unidade da Federação							
Acre	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Alagoas	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	<b>5</b>
Amapá	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	<b>Não Apresentou</b>	Conforme NBC T 16.6	<b>5</b>
Amazonas	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Bahia	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Ceará	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	<b>6</b>
Distrito Federal	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Espírito Santo	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Goiás	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Maranhão	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Mato Grosso	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Mato Grosso do Sul	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>0</b>
Minas Gerais	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme NBC T 16.6	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>1</b>

(Continua)

(Conclusão)

Quadro Comparativo das Demonstrações Contábeis dos Estados Brasileiros no Ano de 2012							
Balancos Obrigatórios conforme Lei 4.320/64 e NBC T 16.6/MCASP							
	Balanco Orçamentário	Balanco Financeiro	Balanco Patrimonial	Demonst. Das Variações Patrim.	Demonst. do Fluxo de Caixa	Notas Explicativas	Total de Demonstração nas Novas Normas
<b>Unidade da Federação</b>							
Pará	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	6
Paraíba	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Paraná	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Pernambuco	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	Conforme NBC T 16.6	1
Piauí	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Rio de Janeiro	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	6
Rio Grande do Norte	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Rio Grande do Sul	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Não Apresentou	Conforme NBC T 16.6	1
Rondônia	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Roraima	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Santa Catarina	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	6
São Paulo	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0
Sergipe	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	Conforme NBC T 16.6	6
Tocantins	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	Conforme Anexo Antigo Lei 4.320/64	<b>Não Apresentou</b>	<b>Não Apresentou</b>	0

Fonte: Elaborado pela autora com dados baseados na SEFAZ de cada Estado Brasileiro