

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - UNACSA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DAIANE MELLO JACINTO**

**AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR  
PÚBLICO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL**

**CRICIÚMA**

**2014**

**DAIANE MELLO JACINTO**

**AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR  
PÚBLICO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Especialista Jonas Scremin Brolese

**CRICIÚMA**

**2014**

**DAIANE MELLO JACINTO**

**AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR  
PÚBLICO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma, 09 de Julho de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>o</sup>. Jonas Scremin Brolese - Especialista - (UNESC) - Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Marlucci Freitas Bitencourt - Especialista - (UNESC) - Examinador

**Dedico este trabalho ao meu pai Luiz e a minha mãe Iraci pela compreensão e incentivo necessário, em todos os momentos da minha vida, inclusive na elaboração deste.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, quero agradecer a Deus pela vida e pela saúde a mim concedida, e por me proporcionar a conclusão de mais uma etapa importante em minha vida.

A minha família, pelo apoio e incentivo em todos os momentos, fazendo ressurgir a força de vontade de superar todos os obstáculos, para que eu não desistisse desta importante caminhada.

Ao meu namorado André, pelo apoio moral, nas horas de angústia e pela compreensão nos momentos difíceis, sempre me apoiando com suas palavras de amor, fazendo com que me sentisse forte e capaz de superar todos os obstáculos.

A todo o corpo docente do Curso de Ciências Contábeis, em especial ao meu orientador, Jonas Scremin Brolese, que foram capazes de transmitir o conhecimento desta ciência, assim como também, transformar-nos profissionais qualificados, pessoas de caráter, capazes de atuar com ética e moral nesta profissão.

Enfim, agradeço a todas as pessoas envolvidas diretamente, ou indiretamente na conclusão deste trabalho. Aos meus familiares, colegas de trabalho e amigos de estudo, deixo aqui, a minha eterna gratidão.

**“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.”**

**(Leonardo da Vinci)**

## RESUMO

Jacinto, Daiane Mello. **As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**: Uma abordagem conceitual. 2014. 77 f. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

Com o constante avanço da globalização no mundo, a contabilidade, como ciência, precisa acompanhar as mudanças, sendo constantemente influenciada pelo meio em que atua. Com isso, nos últimos anos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por um processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Esse processo de convergência busca resgatar a essência da contabilidade como ciência social na área pública, por isso, surgiram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas como as NBCASP. Estas normas apresentam premissas e procedimentos considerados inovadores na área pública, que deverão ser adotados por todos os entes públicos. O objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar os aspectos gerais e específicos abordados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para o alcance do objetivo proposto, utilizou-se procedimentos metodológicos de caráter exploratório, em relação aos procedimentos, a pesquisa bibliográfica e a abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa. A análise conceitual apontou as principais mudanças na contabilidade aplicada ao setor público que são: a mudança do enfoque contábil, agora patrimonial, deixando de ser orçamentário; a criação de subsistemas dentro do sistema contábil; o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma; regime de competência para as receitas e despesas; a obrigatoriedade de realizar a depreciação, amortização ou exaustão nos ativos; procedimentos de avaliação e mensuração do patrimônio e a criação de um Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), portanto, estas mudanças patrimoniais possuem o objetivo de facilitar o entendimento das informações a nível mundial, bem como a instrumentalização do controle social e a transparência dos recursos públicos.

**Palavras-chave:** Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBCASP, Convergência.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 - Sistema Contábil Público Vigente.....	24
Figura 02 - Sistema Contábil Público com a Edição das NBCASP.....	25

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Cálculo da Reavaliação do Bem.....	40
Quadro 02 – Cálculo da Depreciação do Bem. ....	41
Quadro 03 – Cálculo do Valor Líquido Contábil do Bem.....	41
Quadro 04 – Depreciação pela soma dos dígitos.....	42
Quadro 05 – Cálculo da Reavaliação.....	44
Quadro 06 – Exemplo de Contabilização da Dívida Ativa .....	45

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

IASB – *International Accounting Standard Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T SP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA - Plano Plurianual

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>15</b>
2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA .....	15
2.2 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS – IPSAS) .....	17
2.3 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP .....	18
<b>2.3.1 NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação</b> .....	<b>20</b>
<b>2.3.2 NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3.3 NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil</b> .....	<b>25</b>
<b>2.3.4 NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público</b> .....	<b>26</b>
<b>2.3.5 NBC T SP 16.5 – Registro Contábil</b> .....	<b>28</b>
<b>2.3.6 NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.7 NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis</b> .....	<b>34</b>
<b>2.3.8 NBC T SP 16.8 – Controle Interno</b> .....	<b>36</b>
<b>2.3.9 NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão</b> .....	<b>38</b>
<b>2.3.10 NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</b> .....	<b>43</b>
<b>2.3.11 NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público</b> ..	<b>48</b>
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>52</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	52
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>56</b>
<b>ANEXO(S)</b> .....	<b>60</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Será apresentado neste capítulo, o tema em estudo, o objetivo geral e os objetivos específicos desta pesquisa. E por último, expõe-se a justificativa do estudo.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, o mundo está apresentando um elevado grau de desenvolvimento tecnológico que influencia a sociedade. Houve mudança nas formas e práticas de comunicação, aumentando o número de informações. Com o efeito da globalização, as informações precisam ser disponibilizadas de maneira tempestiva e processadas de uma forma que todos consigam entender.

No Brasil, com o crescimento das relações comerciais e a busca por uma contabilidade de qualidade e confiança, houve a necessidade de obter a uniformidade das informações contábeis em nível mundial. Assim, foi aprovada a Lei 11.638/2007, que alterou a lei 6.404/76, e foi modificada posteriormente pela Lei 11.941/2009, adequando-as nas Normas Internacionais de Contabilidade, entrando no processo de convergência com os padrões internacionais, os IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Seguindo o rumo da contabilidade na área privada, a contabilidade aplicada ao setor público também busca a convergência às normas internacionais. Sendo assim, em 2008, foi emitida a Portaria nº 184 designando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o papel de elaborar as normas nacionais, traduzir os pronunciamentos internacionais e dar o parecer de forma a garantir a convergência entre ambos.

A criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) surgiu da necessidade de adequação às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), com o objetivo de deixar a contabilidade aplicada ao setor público, mais fortalecida, padronizada e transparente, obedecendo aos princípios e as normas vigentes. Visando padronizar

às informações e demonstrativos contábeis, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação.

Diante do exposto, tem-se a seguinte indagação: Quais são os aspectos gerais e específicos abordados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar os aspectos gerais e específicos abordados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para o alcance do objetivo geral, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Verificar a importância da convergência no Setor Público Brasileiro;
- ✓ Descrever o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS);
- ✓ Identificar e analisar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A Ciência Contábil é uma ciência social, que está sempre em transformação. Prova disso, é a sua adequação às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, buscando atender a demanda das informações contábeis para os usuários internos e externos, frente ao processo de globalização.

Dentro desta perspectiva, a contabilidade no setor público merece atenção, visto a extrema importância da transparência e da correta utilização e prestação de contas dos recursos públicos.

“Nós, de fato, estamos orientados por esse sonho de que a contabilidade é ciência social e, portanto, tem todo um arcabouço e um acúmulo de conhecimento. É de propriedade e responsabilidade dos profissionais de contabilidade fazer com

que avance fazer com que se multiplique e esteja à disposição da sociedade brasileira.” (FILHO, apud FEIJÓ, 2013, p. 26)

Diante disso, a justificativa deste estudo está baseada, principalmente, nas mudanças culturais e de procedimentos que a contabilidade aplicada ao setor público está sofrendo com a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, sendo um marco histórico para a contabilidade do país.

Como contribuição teórica, este trabalho demonstra a importância da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, visando analisá-las neste segmento.

Do ponto de vista prático, esta pesquisa contribui para todos os profissionais da área da contabilidade e acadêmicos. Ao apresentar uma análise conceitual das mudanças que a contabilidade aplicada ao setor público está sofrendo com a convergência das suas normas às normas internacionais. No intuito de proporcionar e agregar novos conhecimentos desta nova realidade no setor público brasileiro.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda por meio de pesquisa bibliográfica, a fundamentação teórica sobre o tema apresentado. No primeiro momento, será abordada a evolução da contabilidade pública no Brasil, em seguida, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e por último, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

### 2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Observa-se que desde os primeiros indícios de civilização no mundo, os seres humanos e o meio em que vivem passam por mudanças, estando em constante evolução. Com a constante evolução da sociedade, a ciência contábil também precisa acompanhar esta evolução.

A contabilidade é uma ciência, e como ciência ela está sempre em busca do aperfeiçoamento de seus princípios. E ao longo de sua história, sofreu importantes transformações que afetam direta ou indiretamente os procedimentos contábeis. Com relação a essas mudanças, os órgãos reguladores desses procedimentos são imprescindíveis, pois regulamentam através de leis, portarias e resoluções, o processamento das informações contábeis, a fim de auxiliar os contadores e os usuários destas informações.

“O processo de globalização vem impondo demandas de informações contábeis, o que exige a criação de Sistemas de Informação que respondam, integral e tempestivamente, a quaisquer usuários internos ou externos.” (STN, Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público).

No Brasil, as mudanças que a contabilidade vem sofrendo recentemente, são consideradas as mais significativas, tanto na área privada, quanto na área pública.

A contabilidade aplicada ao setor público, de acordo com Lima e Castro (2000, p. 16), “é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública [...]”.

A contabilidade do setor público é uma ramificação da contabilidade como ciência, assim o seu objeto de estudo é o patrimônio e devem ser registrados e controlados todos os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público dos entes públicos.

Em relação a história da contabilidade aplicada ao setor público, destaca-se o ano de 1922, onde houve a publicação do decreto 4.536 de 28 de janeiro, instituindo o Código de Contabilidade da União, em seus artigos é descrito as condutas que deveriam ser tomadas por todos os entes públicos com o intuito de organizar a contabilidade da União.

Ainda no ordenamento das finanças públicas brasileiras, um dos marcos mais importante foi à edição da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Para Klein e Souza (2013, p.103), “a Lei 4.320/64 possui um enfoque fortemente voltado para o controle orçamentário, levando a contabilidade pública a ser conhecida como uma contabilidade essencialmente orçamentária.”

Ainda para Feijó (2013, p. 28), “essa lei melhorou expressivamente os conceitos de gestão orçamentária e financeira até então existentes e implantou o modelo de contabilidade vigente.”

Outro marco considerado importante na área pública, é a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei complementar 101 de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

A LRF, para Feijó (2013, p. 31),

estabelece para toda a Federação importantes regras de controle das contas públicas, por meio da imposição de condições para a inscrição de despesas em restos a pagar, tetos para as despesas de pessoal, além de remeter ao Senado Federal a definição de limites de dívida, garantias, operações de crédito.

Com o advento da LRF, destacou-se a importância do planejamento no setor público e o aperfeiçoamento dos requisitos de transparência, ambos são de extrema importância a boa gestão pública. Além disso, esta lei dispôs sobre o equilíbrio fiscal e a prestação de contas no setor público.

No ano de 2007, com o objetivo de atualizar a contabilidade aplicada ao setor público em relação às normas internacionais, foi aprovada a Resolução 1.111 que aprova o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade, sob a perspectiva do setor público. Esta resolução foi fundamental para o início do processo de convergência, pois os princípios de contabilidade estabelecem a base teórica que regula a ciência contábil e passaram a ser observados e interpretados também no setor público. Os princípios de contabilidade sob as perspectivas do setor público são: o Princípio da Entidade; da Continuidade; da Oportunidade; do Registro pelo Valor Original; da Competência e da Prudência.

Mas foi no ano de 2008, que a contabilidade aplicada ao setor público deu um grande passo, quando o Ministério da Fazenda no dia 25 de agosto, publicou a portaria 184, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Fazendo com que o setor público e os seus três níveis – União, Estados e Municípios buscassem a convergência com as normas internacionais de contabilidade.

E em 27 de maio de 2009, houve outro marco importante na área pública, foi sancionada a Lei Complementar 131 que regulamentou e acrescentou dispositivos à Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determinando a disponibilização, em tempo real e através de meios eletrônicos de acesso público, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esta lei complementar visa assegurar aos cidadãos a transparência dos recursos públicos.

## 2.2 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (*INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS – IPSAS*)

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) são elaboradas e emitidas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*), através do *International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB)*. Estas normas

visam à elaboração e publicação de pronunciamentos e informativos das práticas contábeis a serem adotadas no mundo, voltadas ao processo de convergência das normas nacionais com as internacionais.

Para Feijó (2013),

as IPSASs estabelecem diretrizes de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação relacionadas a transações e outros eventos (atos e fatos contábeis) em demonstrações contábeis para fins gerais e foram desenvolvidas com a finalidade de normatizar questões que dizem respeito a demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor público.

As IPSAS (Anexo A) publicadas pelo IFAC foram elaboradas com base nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Privado (IFRSs), demonstrando que há uma busca por uma harmonização entre a contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade do setor privado.

### 2.3 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP

Com a publicação das IPSAS, iniciaram-se a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais. E em 25 de agosto de 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria 184 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O que se observa na contabilidade aplicada ao setor público, é que o verdadeiro objeto da contabilidade (patrimônio) não é evidenciado nas práticas contábeis das entidades públicas brasileiras. Ainda hoje, é considerado o objeto da contabilidade aplicada ao setor público o controle orçamentário, que não demonstra o real valor do patrimônio público da entidade.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p.59),

uma das principais características das NBCASP é alinhar a contabilidade pública à contabilidade como ciência, pois estará trazendo à luz mais do que novas normas contábeis: estará trazendo sim, o resgate da verdadeira contabilidade.

O significado das Normas e Técnicas próprias da Contabilidade aplicada ao Setor Público se encontra na NBC T SP 16.1, como:

o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade tem como foco principal instituir a consonância das práticas contábeis às aplicadas no mundo. Esse novo conceito de contabilidade pública tem como enfoque maior o patrimônio, gerando, assim informações mais confiáveis sobre os resultados alcançados, voltadas à tomada de decisão. (KLEIN, SOUZA, 2013)

As NBCASP (Anexo B) foram emitidas por meio de resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, as resoluções foram a 1.128 a 1.137 do ano de 2008 e a 1.366 do ano de 2011. Por se tratar de um processo, que está suscetível à mudanças, estas normas já passaram por algumas alterações, a resolução 1.268/2009, altera, inclui e exclui itens da NBC T SP 16.1, 16.2 e 16.6. E a resolução 1.437/2013, altera, inclui e exclui itens da NBC T SP 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11.

“Esses procedimentos contábeis deverão ser adotados de forma facultativa pelos entes a partir de 2010, de forma obrigatória pela União, pelos Estados e o Distrito Federal a partir de 2012, e pelos Municípios a partir de 2013.” (BRASIL, Portaria 751, 2009).

E de acordo com a Portaria 828 de 24 de dezembro de 2011, do Ministério da Fazenda em seu art. 4: “A consolidação nacional das contas dos entes da Federação prevista no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, relativa ao exercício de 2013, a ser realizada em 2014, terá como base o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, conforme estabelecido pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.”

Entretanto, com a publicação da Portaria 634 de 19 de novembro de 2013, a Portaria 828/2011, foi revogada. Portanto de acordo com a nova portaria, em seu art. 11: “O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.”

A seguir, serão apresentadas todas as normas vigentes da NBC T SP 16, seus objetivos e particularidades.

### **2.3.1 NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**

Esta norma foi aprovada pela Resolução CFC 1.128 de 21 de novembro de 2008 e foi alterada pelas resoluções 1.269/09 e 1.437/13, onde estabelece a conceituação, objetivo e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conceitos que contribuem para o entendimento das demais normas.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 75),

esta norma surge pela necessidade de se esclarecer alguns conceitos que nortearam todas as demais normas, a fim de contribuir para que a contabilidade, por meio das demonstrações contábeis, cumpra o papel de auxiliar a tomada de decisões.

A conceituação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público de acordo com a NBC T SP 16.1 é: “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.” (Portaria CFC nº 1.128, 2008, item 3)

Esta conceituação deixa bem claro que a contabilidade na área pública precisa compreender e interpretar os princípios de contabilidade quando for registrar os atos e fatos que alteram ou possam vir a alterar o patrimônio público, pois só existe uma contabilidade como ciência. Embora a contabilidade aplicada ao setor público apresente técnicas específicas, os seus fundamentos são os mesmos da contabilidade geral.

Esta norma define 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. (Portaria CFC nº 1.128, 2008, item 4).

A contabilidade aplicada ao setor público precisa disponibilizar informações fidedignas que auxiliem na tomada de decisões e que sejam

compreensíveis e úteis para a sociedade, além de acompanhar a gestão, a execução desta gestão e a sua prestação de contas.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 80),

a contabilidade é um meio para auxiliar o gestor no cumprimento de sua missão, desde o planejamento, execução, prestação de contas e as ações para corrigir possíveis desvios. Fica também expressa sua função social, no sentido de permitir a mensuração dos resultados não só financeiros e econômicos, mas também sociais.

A norma ainda define: “o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público”. Portanto, o foco da contabilidade aplicada ao setor público deixa de ser o orçamento (visão legalista) e passa a ser o patrimônio (visão científica). O patrimônio evidenciado e contabilizado com um valor mais próximo da realidade estará cumprindo assim, o papel da ciência contábil que é prestar informações completas e fidedignas.

“Este item estabelece na norma uma definição importantíssima para sanar qualquer dúvida quanto ao entendimento até então vigente de que o objeto da contabilidade pública era o orçamento”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 81).

No item 7 da referida norma é definido: “o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.” Essa abrangência pode ocorrer de duas formas:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (Portaria CFC nº 1.128, 2008, item 8)

A abrangência do campo de aplicação das NBCASP focam no fluxo de recursos públicos entre entes da federação. Portanto, dependendo do enquadramento da entidade, a obrigatoriedade da aplicação será de forma integral e/ou parcial das normas.

A norma também aborda o conceito de unidade contábil, “a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público que resultará em novas unidades contábeis.” Estas, segundo a NBC T SP 16.1, são classificadas em:

- (a) Originária - representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas.

- (b) Descentralizada - representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária.
- (c) Unificada - representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas.
- (d) Consolidada - representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias. (Portaria CFC nº 1.128, 2008, item 10)

Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 88) será possível “ter informações agregadas por entes (Governo Federal, Estados, Municípios), entidades (Comando da Marinha, prefeituras, autarquias), projetos ( [...] projeto de construção popular, etc.)”.

As unidades contábeis podem produzir informações de forma consolidada ou segregada, conforme o tipo de informação que se deseja obter e com base na necessidades de cada usuário destas informações.

### **2.3.2 NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.129 de 21 de novembro de 2008 e foi alterada pelas resoluções 1.269/09 e 1.437/13, estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

A prática contábil da área pública em vigor possui um enfoque orçamentário, onde se prioriza a execução do orçamento. Mas a evolução do patrimônio não possui uma correta mensuração e adequada evidenciação. E com a introdução desta norma, o enfoque é patrimonial, registrando-o e controlando-o para a sua correta mensuração. A norma também trata das características do novo sistema contábil.

Para Feijó, (2013, p. 88), “sua motivação primordial foi a de que as práticas contábeis até então vigentes não favoreciam uma adequada demonstração do patrimônio público.”

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 92),

o objetivo principal desta norma é estabelecer o tratamento contábil para o patrimônio público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre os bens, direitos e obrigações da entidade, bem como suas variações.

Assim, para o correto entendimento e interpretação, a referida norma conceitua o que é o Patrimônio Público:

é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (Portaria CFC nº 1.129, 2008, item 3)

No Brasil, ainda hoje, há um grande desconhecimento das propriedades públicas e dos seus valores, existentes no país. O que está contabilizado não está contabilizado por seu valor real. Portanto, a partir do momento em que não se conhece o patrimônio de uma entidade não é possível gerenciá-lo de forma correta, pois não se sabe a real situação patrimonial deste.

“A abordagem desse novo conceito para o patrimônio público tem refletido no mais alto escalão da administração pública federal. Chegou-se a conclusão de que o governo não conhece seu patrimônio”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 94).

Sendo assim, o Patrimônio Público é dividido em três grandes grupos:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (Portaria CFC nº 1.129, 2008, item 4)

A classificação dos ativos e passivos, são abordados no item 5 da NBC T SP 16.2: “A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não circulante, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.”

Mas para a entidade do setor público mensurar e gerenciar de forma correta o patrimônio público é preciso entender o que é o sistema contábil: “a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público.” (Portaria CFC nº 1.129, 2008, item 10)

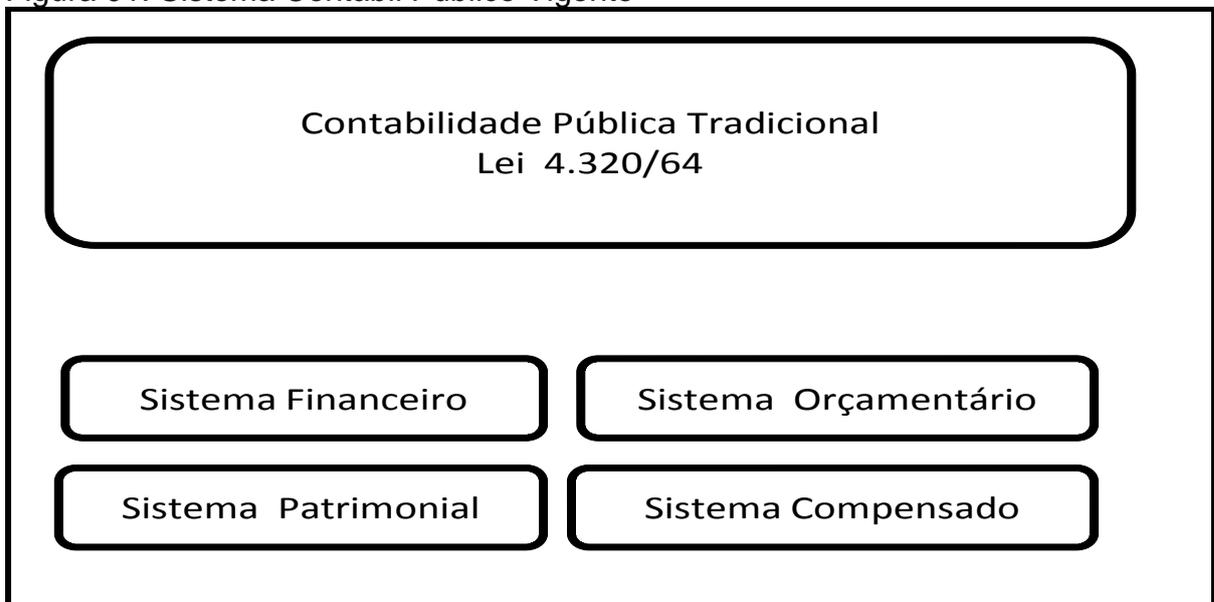
Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 103), “o conceito de sistemas contábeis foi alterado pelas NBCASP, sendo que o conceito de subsistemas foi introduzido, e os sistemas foram alterados.”

Os subsistemas que estão estruturados no sistema contábil são:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)
- (c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Segue logo abaixo, duas figuras, uma demonstra o atual sistema contábil público no Brasil e a outra demonstra como ficará o sistema contábil público com a edição das NBCASP:

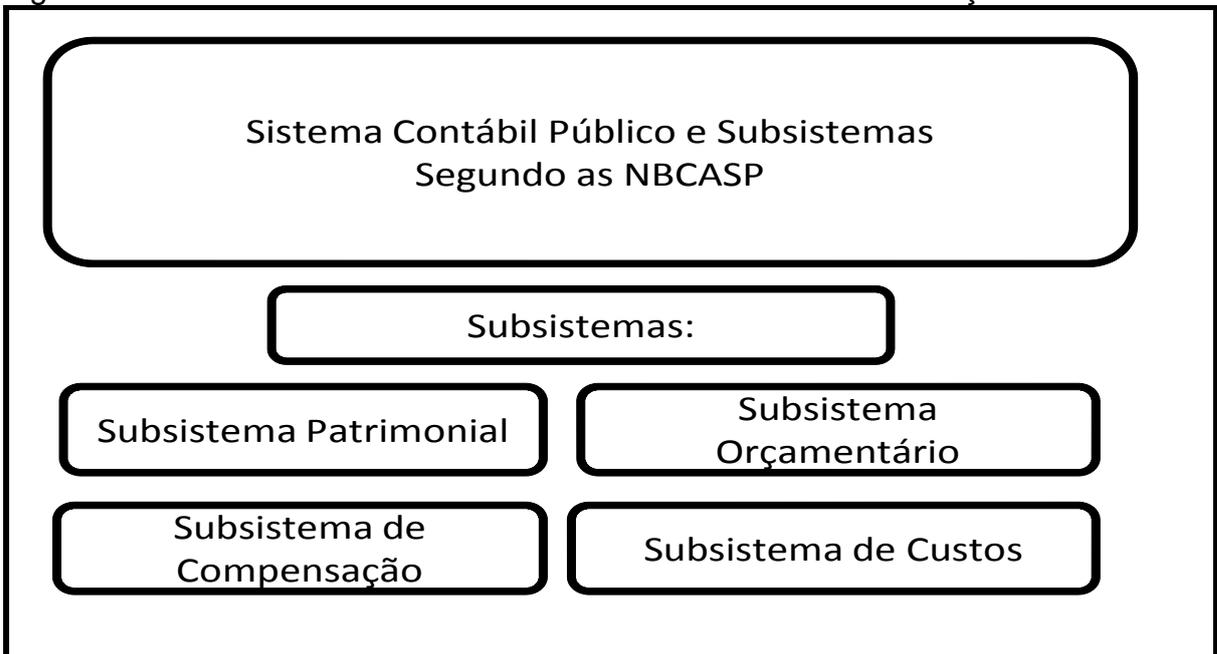
Figura 01: Sistema Contábil Público Vigente



Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p.105)

E na figura 2, pode-se observar como será dividido o Sistema Contábil Público e seus Subsistemas, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Figura 02: Sistema Contábil Público e seus Subsistemas com a Edição das NBCASP



Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p.105)

Nota-se que as principais mudanças foram: a transformação dos sistemas já existentes para subsistemas e a exclusão do sistema financeiro e a inclusão do subsistema de custos em atendimento a NBC T SP 16.11, que trata da criação do sistema de custos no setor público.

### **2.3.3NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.130 de 21 de novembro de 2008, estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

O CFC julgou necessária a publicação da NBC T SP 16.3 no sentido de: “estabelecer as bases para o controle contábil do planejamento no setor público, indispensável à gestão e ao controle da Administração Pública”. (FEIJÓ, 2013, p. 90). Pois, a implantação adequada do planejamento é indispensável para uma boa gestão e controle social dos recursos.

O planejamento na área pública é conceituado como:

o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados. (Portaria CFC 1.130, 2008, item 2)

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 113), “o planejamento sobre a implantação das políticas públicas e sobre como efetuar um controle sobre as contas, no que tange à efetividade dos gastos, é um dos grandes desafios da administração pública.”

Portanto, esta norma amplia o controle contábil sobre os instrumentos do planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), deve haver um acompanhamento do cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA. E estes instrumentos de planejamento são conforme a Constituição Federal, Título VI, capítulo II, no seu Art. 165. “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais”. (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Ainda de acordo com a NBC T SP 16.3:

a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. (Portaria CFC 1.130, 2008, item 3).

Além disso, “as informações contidas nos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas.” (Portaria CFC 1.130, 2008, item 5)

Esta norma ressalta a importância do acompanhamento do planejamento, para verificar se as metas estabelecidas estão sendo cumpridas, para o alcance dos objetivos almejados. Semelhante ao que já acontece na contabilidade da área privada, que é chamado de planejamento estratégico.

#### **2.3.4 NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público**

Esta norma aprovada pela Resolução 1.131 de 21 de novembro de 2008 e alterada pela resolução 1.437/13, estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 129) afirmam que nas especificações estabelecidas pela norma “fica claro que o profissional contábil deve obedecer aos

princípios de contabilidade para identificar a transação a ser contabilizada.” Portanto, as transações a serem contabilizadas são:

os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (Portaria CFC 1.437, 2013, item 2)

O conceito de transações no setor público é muito claro e objetivo: os atos e fatos precisam ser registrados, sem a necessidade da execução do orçamento. Além disso, o profissional contábil deve obedecer aos princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade para contabilizar corretamente as transações no setor público.

As transações podem ser classificadas, conforme a sua natureza em:

- (a) Econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- (b) Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público. (Portaria CFC 1.131, 2008, item 3)

A transação econômico-financeira pode ser de natureza quantitativa que aumenta ou diminui o patrimônio líquido, ou qualitativa que altera a composição dos elementos patrimoniais, porém não afeta o patrimônio líquido. Já a transação administrativa, os atos não geram registro patrimonial, porém, são registrados no subsistema compensado. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 131). Pode-se citar como exemplo de variação quantitativa para melhor entendimento, uma receita de IPTU, e como variação qualitativa, a aquisição de um bem.

As variações patrimoniais também são destacadas nesta norma, como: “transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.” (Portaria CFC nº 1.131, 2008, item 4).

Além disso, as variações patrimoniais devem estar vinculadas as contas, permitindo a identificação dos efeitos destas variações nas contas patrimoniais, pela movimentação das contas de resultado.

O conceito de transações que envolvem valores de terceiros são: “aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido.” (Portaria CFC 1.131, 2008, item 10)

Este conceito abordado pela norma é de extrema importância, pois o profissional contador deve classificar de forma correta estas transações, que são valores que não pertencem a entidade, para que não se confundam com o patrimônio da entidade e devem ser demonstradas de forma segregada. Como exemplo, cita-se o recebimento de caução.

### **2.3.5 NBC T SP 16.5 – Registro Contábil**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.132 de 21 de novembro de 2008 e foi alterada pela resolução 1.437/13, onde estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, as características do registro e da informação contábil, da segurança da documentação contábil e da estrutura do plano de contas contábil.

Os registros contábeis no setor público atualmente estão muito voltados para obrigatoriedade de prestar de contas. Estes, na maioria das vezes, não possuem uma base para a sua correta mensuração, afetando muito a qualidade das demonstrações contábeis.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 137), “esta norma amplia o conceito e a utilização de registros contábeis a fim de permitir que a contabilidade aplicada ao setor público seja uma fonte de auxílio à tomada de decisões”.

A NBC T SP 16.5, define o que é documento de suporte: “qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil”. (Portaria CFC 1.132, 2008, item 2)

Além disso, tanto os registros, quanto a informação contábil, precisam estar de acordo com os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Suas características, segundo a referida norma, são: Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade, Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade. Se todas estas características

forem observadas ao se efetuar o registro contábil, isto irá melhorar de forma expressiva a qualidade das informações geradas.

Pois a contabilidade pública no Brasil está caminhando para ser um instrumento de controle social e de transparência. E para isso, é preciso que seja unificado um sistema de informação e um plano de contas.

a entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (e) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados. (Portaria CFC, 1.132, 2008, item 5)

A realidade atual na área pública no Brasil é a existência de uma infinidade de plano de contas com os seus respectivos eventos, em que alguns permitem maior ou menor flexibilidade nas prestações de contas. Dessa sorte, a unificação do PCASP trará enormes benefícios ao país, pois permitirá, além de uma comparabilidade conforme citado, a consolidação nacional das contas conforme determina a LRF. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 143)

O PCASP (Anexo C) foi instituído pela Portaria 751/2009 e sua adoção era facultativa em 2010/2011 e obrigatória a partir de 2012 para a União, Estados e DF e a partir de 2013 para os Municípios. Entretanto, com a publicação da Portaria STN nº 634/2013 sua obrigatoriedade foi prorrogada para o final do exercício de 2014.

A norma ainda destaca, que o Livro Diário e o Livro Razão são fontes de informações, onde devem ser registradas as transações que afetam ou possam vir a afetar a situação patrimonial, e devem estar a disposição dos usuários internos e externos, de acordo com a legislação específica.

Dessa maneira, com a crescente evolução das informações, em nível mundial, é necessária e imprescindível a observância da segurança destas informações. Por conseguinte, a norma NBC T SP 16.5, estabelece que devam ser desenvolvidos procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a

disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos. Permitindo que os documentos em papel sejam digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 146), “a segurança da informação no setor público é deixada de lado na maioria das entidades, sobretudo nas entidades de município menores.”

Com a introdução da NBCASP no setor público, observa-se que a contabilidade na área pública deixa de ter enfoque orçamentário, para ter um enfoque patrimonial. Pode-se observar isto, no item 21 da referida norma em estudo:

os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. (Portaria CFC, 1.132, 2008, item 21)

“Vale destacar no item 21 que a norma reafirma a questão do enfoque patrimonial a ser dado na contabilidade aplicada ao setor público, em que as receitas e as despesas devem ser registradas independentemente do seu recebimento/pagamento, mediante ocorrência do seu fato gerador.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 147)

Outro ponto que merece destaque da NBC T SP 16.5 é:

o reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas. (Portaria CFC, 1.132, 2008, item 24)

O reconhecimento destes ajustes deve ser apresentado em notas explicativas, pois são questões relevantes que podem alterar o resultado do exercício, bem como facilitar, o entendimento das demonstrações contábeis.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 148), “o registro de correção deve sempre ser feito e o contabilista jamais deverá ser omissivo e deverá proceder a correção, sendo que as correções deverão ocorrer por conta do PL.”

A norma também estabelece que, na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

No entanto, a NBC T SP 16.5, sofreu uma alteração com a publicação da Resolução CFC nº 1.437/13, que inclui nesta norma, a retificação do registro contábil. A retificação do registro contábil, nada mais é do que o processo de correção de um registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade, que pode ser feito por meio de: estorno, transferência e complementação.

### **2.3.6 NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.133 de 21 de novembro de 2008 e foi alterada pelas resoluções 1.268/09 e 1.437/13, onde estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

A lei 4.320/64, em seu art. 101 determina as demonstrações contábeis que devem ser divulgadas no setor público: “Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais [...]”. (BRASIL, Lei 4.320, 1964).

Mas para atender ao processo de convergência às normas internacionais, foi preciso atualizar os demonstrativos contábeis para atender aos padrões estabelecidos pela convergência. Assim, a norma NBC T SP 16.6, acrescenta mais duas demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelos entes públicos, além das Notas Explicativas (parte integrante das Demonstrações Contábeis): a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do Fluxo de Caixa. Todas estas se encontram no MCASP 5ª Edição – Parte V.

A norma ainda enfatiza a forma de divulgar estas demonstrações contábeis:

a divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público. (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 11)

E para atender a legislação em vigor, os entes do setor público, precisavam arcar com um custo elevado para a publicação destas demonstrações contábeis. Mas com o avanço da internet, esta se tornou mais uma aliada, para os cidadãos e para os gestores da área pública. Hoje as entidades do setor público, devem disponibilizar em tempo real, as informações necessárias a todos os cidadãos, de acordo com a Lei Complementar 131/09 (Lei da Transparência).

A transparência na gestão pública é imprescindível, porém cabe aos órgãos de controle, sobretudo à STN, “[...] criar relatórios de publicidade com formatos simplificados como a própria norma apresenta, visto o alto custo que os municípios têm arcado com as publicações”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 167).

O Balanço Patrimonial (Anexo D) objetiva demonstrar: “Estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.” (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 12)

Onde tanto as contas de ativo, quanto a do passivo, podem ser classificadas em Circulante e Não Circulante, de acordo com a sua conversibilidade e exigibilidade. Portanto, “as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.” (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 19)

E no Patrimônio Líquido, “deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.” (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 13)

A NBC T SP 16.6, também traz o conceito de Balanço Orçamentário (Anexo E): “evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.” (Portaria CFC, 1.268, 2009)

“O Balanço orçamentário tem como objetivo, evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.” (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 22)

E o Balanço Financeiro (Anexo F), “evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extra-orçamentário, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.” (Portaria CFC, 1.268, 2009)

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 181),

o balanço financeiro sempre foi um diferencial da contabilidade aplicada ao setor público, pois traz informações da movimentação financeira em um demonstrativo específico, que apresenta de forma clara e rápida toda a movimentação que ocorreu nas disponibilidades do exercício.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (Anexo G) tem como finalidade, segundo a referida norma, “evidenciar as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.” (Portaria CFC, 1.268, 2009)

Para se ter o correto entendimento do significado da Demonstração das Variações Patrimoniais, é preciso distinguir o que são as variações quantitativas e as variações qualitativas. As variações qualitativas são transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais, porém não afetam o patrimônio líquido. Já as variações quantitativas, são transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

Nesta demonstração contábil, “o resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas.” (Portaria CFC, 1.268, 2009)

Além disso, a NBC T SP 16.6 trouxe como inovação na contabilidade aplicada ao setor público, a obrigatoriedade das entidades em divulgar a Demonstração dos Fluxos de Caixa (Anexo H). Assim,

a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 31)

A DFC não é novidade apenas para a área pública: ela está sendo exigida também para a contabilidade privada, então está ocorrendo uma padronização de uso deste relatório no país como um todo. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 187). Deve ser elaborada da seguinte forma:

pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:  
(a) das operações;  
(b) dos investimentos; e  
(c) dos financiamentos. (Portaria CFC, 1.133, 2008, item 32)

Portanto, como a DFC é um demonstrativo gerencial, será possível verificar o destino dos recursos financeiros arrecadados pelos cidadãos.

A incorporação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Anexo I) é outra novidade trazida pela norma às entidades do setor público. De acordo com a norma,

a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros. (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

Mas esta demonstração contábil será obrigatória apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

“Esse demonstrativo vem complementar o relatório a ser preenchido no momento da elaboração da LDO, conforme previsto pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 201).

E por fim, há a inclusão das Notas Explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis e todas as informações nela contida, precisam ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas que não foram suficientemente evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Conclui-se que todas as demonstrações contábeis que são obrigatórias a sua elaboração e divulgação nas entidades do setor público, são de extrema importância, não só para os gestores, mas também para os cidadãos. Cada qual possui particularidades, mas quando elaboradas e analisadas de forma correta, todas auxiliam na tomada de decisão dos gestores a frente das entidades do setor público.

Ou seja, há um grande desafio, a instrumentalização do controle social. Pois, os demonstrativos contábeis quando divulgados a todos os cidadãos, precisam ser transparentes e de fácil entendimento, para auxiliarem no controle e no acompanhamento dos gastos públicos.

### **2.3.7 NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.134 de 21 de novembro de 2008, onde estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

A consolidação das demonstrações contábeis objetiva: “o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.” (Portaria CFC n.º 1.134, 2013, item 2)

A consolidação é definida como: “o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.” (Portaria CFC n.º 1.134, 2013, item 3)

Com a correta realização do processo da consolidação das demonstrações contábeis, será possível medir o resultado da gestão das ações governamentais sob a ótica de uma estrutura global e homogênea.

Ainda, de acordo com Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 220), “para que ocorra a correta soma ou agregação dos saldos, tem que se tomar o primeiro cuidado de verificar se existe a perfeita comparabilidade entre os grupos de contas que estão sendo consolidados.”

A entidade do setor público ao realizar a consolidação das demonstrações contábeis, precisa atentar-se ao seguinte fato:

os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. (Portaria CFC n.º 1.134, 2013, item 6)

“O item 6 da norma corrobora com o entendimento de que não deve haver nenhum tipo de lançamento na escrituração para resolver problemas de consolidação, que deve ser resolvido por técnicas próprias e ainda estão por serem melhor assimiladas e praticadas pelo setor público.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 222).

Além disso, a norma NBC T SP 16.7, enfatiza:

as demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas. (Portaria CFC n.º 1.134, 2013, item 7)

E assim, quando as demonstrações contábeis forem consolidadas, o ente público deverá complementá-las em notas explicativas, com as seguintes informações:

- a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- b) procedimentos adotados na consolidação;
- c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- e) eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas. (Portaria CFC 1.134, 2008, item 8).

“A consolidação das contas públicas sempre foi um dos itens que mais trouxeram conflitos e distorções nos demonstrativos consolidados, visto a grande dificuldade em se retirar a dupla contagem dos resultados nas transações entre órgãos do mesmo ente”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 222).

Esta norma vem com o objetivo de enfatizar os conceitos e premissas fundamentais para o correto entendimento da consolidação das demonstrações contábeis, para que o ente público evite interpretações errôneas. Visando a padronização contábil, de acordo com as normas internacionais aplicadas ao setor público.

### **2.3.8 NBC T SP 16.8 – Controle Interno**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.135 de 21 de novembro de 2008, onde estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 224):

esta norma estabelece que o sistema de controle interno é a construção organizada e articulada da lógica do funcionamento de um controle interno com pressupostos básicos constitucionais e legais. A confiabilidade, a tempestividade e a transparência da informação contábil são favorecidas pela implantação de um conjunto de recursos, métodos e processos que formam o sistema de controle interno.

O estabelecimento de um sistema de controle interno dentro de uma entidade, segundo a NBC T SP 16.8, tem como finalidade:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (Portaria CFC 1.135, 2008, item 2).

É de extrema importância a aplicação do sistema de controle interno em um ente público dado a sua importância e segurança para a gestão da entidade do setor público.

Ainda de acordo com a referida norma,

- o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
- (a) a preservação do patrimônio público;
  - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
  - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. (Portaria CFC 1.135, 2008, item 3).

“O controle deve ser em todo ciclo da gestão, o que também é válido no caso da informação contábil. Devemos ter ações de controle desde o planejamento dos processos e sistemas contábeis, durante a execução, no controle e nas ações para correção”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 232).

Observa-se que o controle interno deve ser implantado na entidade do setor público, visando à guarda das informações do ente público. E o acompanhamento do registro dos atos e fatos contábeis assegurando a conformidade com as normas e fundamentos contábeis, com o objetivo de assegurar a entidade do setor público, uma gestão confiável.

É classificado nas seguintes categorias o controle interno:

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente. (Portaria CFC 1.135, 2008, item 4).

Outro fato importante ao implantar o controle interno, é a possibilidade de detectar falhas na informação contábil ou preveni-las, através de procedimentos de controle, que são classificados em:

- (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (Portaria CFC 1.135, 2008, item 10).

Além disso, o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve:

identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno. (Portaria CFC 1.135, 2008, item 12).

Portanto, o controle interno precisa identificar, armazenar e comunicar os responsáveis pelas informações consideradas relevantes, para poder auxiliar os gestores na gestão da entidade do setor público.

### **2.3.9 NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.136 de 21 de novembro de 2008, onde estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

As NBCASP visam resgatar a essência da contabilidade na área pública. Pois, na maioria dos entes públicos não há a execução dos procedimentos apresentados na referida norma que trata sobre a Depreciação, Amortização e Exaustão. Portanto, estes procedimentos que a integram, são imprescindíveis para a correta interpretação e realidade do patrimônio público.

“Na busca desta informação mais fidedigna do patrimônio da entidade, é necessário aplicar estes procedimentos de depreciação, amortização e exaustão em razão de que são operações que caracterizam as deduções do ativo imobilizado.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 244).

A conceituação da amortização segundo a norma é:

redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. (Portaria CFC 1.136, 2008, item 02)

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 245), “a amortização é calculada dividindo-se o valor do direito pelo número de anos de duração deste direito.”

O conceito de depreciação é definido como: “redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.” (Portaria 1.136, 2008, item 02)

De acordo com Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 246),

a maior parte dos bens do ativo imobilizado tem uma vida útil limitada, quer dizer, serão úteis à empresa por um conjunto de períodos finitos de tempo. À medida que esses períodos forem decorrendo, os bens vão perdendo sua utilidade e valor em função do uso, da ação do tempo e da obsolescência.

Por fim, a norma define o conceito de exaustão: “a redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.” (Portaria CFC 1.136, 2008, item 02)

Estes três procedimentos foram abordados em uma única norma, pelo fato da maioria dos entes públicos não realizar a sua contabilização, afetando toda a realidade patrimonial do ente público.

Devem ser observados os seguintes aspectos para o registro da depreciação, amortização e exaustão:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro. (Portaria CFC 1.136, 2008, item 03)

De uma forma geral, os valores depreciados, amortizados ou exauridos, devem ser apurados mensalmente e registrados nas contas de resultado do exercício. E tanto o valor residual (o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzindo os gastos esperados para sua alienação) quanto a vida útil econômica de um ativo, devem ser revisados pelo menos uma vez ao ano, ou no final do exercício, devido ao fato de poder haver algumas mudanças em suas avaliações.

Ainda para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 251),

isto não impede que ocorrendo alguma mudança significativa no item do ativo, este não possa ser revisto no decorrer do exercício. Esta mudança significativa poderá ocorrer decorrente da ação de elementos da natureza, fatores funcionais entre outros para a vida útil. Para o valor residual poderá ocorrer mudanças econômicas que afetam o mesmo, sendo necessário seu ajuste no decorrer do exercício e não por conta do fechamento do balanço.

No entanto, no caso de reavaliação de bens, os três procedimentos devem ser calculados e registrados de acordo com o novo valor da reavaliação.

A NBC T SP 16.9 enfatiza que há ativos pertencentes às entidades públicas que não são depreciáveis, como:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos. (Portaria CFC 1.136, 2008, item 12)

Os métodos de depreciação que podem ser adotados de acordo com a norma são: “o método das quotas constantes; o método das somas dos dígitos; o método das unidades produzidas.” (Portaria CFC 1.136, 2008, item 14)

“O método das quotas constantes consiste em calcular a depreciação dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, assim encontrando o valor da depreciação, que deverá ser contabilizado mensalmente até que ao final do período de vida útil do bem, o valor líquido contábil seja igual ao valor residual.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

### Caso Prático:

Há um veículo registrado na contabilidade da Prefeitura de Criciúma, desde o ano de 2006, sem o respectivo registro da depreciação. O modelo do carro é um Palio Weekend ELX 1.4, ano 2006/2007 (Anexo K), mas para adequá-lo de acordo com a NBC T SP 16.9, é preciso inicialmente reavaliar este bem, de acordo com a NBC T SP 16.10, para poder depreciá-lo posteriormente.

Quadro 01 – Cálculo da Reavaliação do Bem

Valor do Bem	41.690,00
Valor Justo (Valor de Mercado - FIPE)	22.165,00
<b>Valor a ser Reavaliado</b>	<b>19.525,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

O veículo está registrado deste o ano de 2006, no valor de R\$ 41.690,00 reais, o valor da nota fiscal de compra. Entretanto, hoje, o mesmo veículo, de acordo com a tabela FIPE, está avaliado no valor de R\$ 22.165,00 reais, sendo que a diferença entre o valor registrado na contabilidade e o seu valor de mercado é de R\$ 19.525,00 reais. Portanto, é preciso ajustar este valor, fazendo o seguinte lançamento:

D – 2.3.7.x.x.xx - Conta do PL de ajustes de exercícios anteriores – 19.525,00

C – 1.2.3.x.x.xx - Ativo Imobilizado (Bem) – 19.525,00

Após fazer este ajuste, verifica-se que o novo valor bruto contábil do veículo é de R\$ 22.165,00 reais. A partir de agora, o bem poderá ser depreciado:

Quadro 02 – Cálculo da Depreciação do Bem

<b>Valor Justo (Valor de mercado)</b>	<b>22.165,00</b>
<b>Valor Residual</b>	<b>2.216,50</b>
<b>Valor Depreciável</b>	<b>19.948,50</b>
<b>Vida Útil do bem</b>	<b>5 anos</b>
<b>Taxa Anual</b>	<b>20%</b>
<b>Depreciação Anual</b>	<b>3.989,70</b>
<b>Depreciação Mensal</b>	<b>332,48</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que a entidade espera utilizar o bem por mais 5 anos, sendo a taxa de depreciação de 20% ao ano, sendo assim, o valor da depreciação anual será de R\$ 3.989,70 reais e a depreciação mensal será de R\$ 332,48 reais. Neste caso prático, a reavaliação foi realizada no mês de janeiro de 2014 e a partir desta data, o bem começou a ser depreciado, até o mês de maio de 2014, no caso 5 meses. Portanto, é preciso ajustar este valor, fazendo o seguinte lançamento:

D – 3.3.3.x.x.xx – Depreciação, Amortização e Exaustão – 1.662,38

C – 1.2.3.x.x.xx – Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas – 1.662,38

Quadro 03 – Cálculo do Valor Líquido Contábil do Bem

<b>Valor Bruto Contábil</b>	<b>22.165,00</b>
<b>Depreciação de Janeiro a Maio 2014</b>	<b>- 1.662,38</b>
<b>Valor Líquido Contábil</b>	<b>20.502,63</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Após fazer este ajuste, verifica-se que até o mês de maio de 2014, o valor líquido contábil do presente veículo é de R\$ 20.502,63 reais.

O outro método de depreciação é o da soma dos dígitos, que consiste em somar os dígitos dos anos de acordo com a vida útil do bem, onde “teremos uma fração cujo denominador é formado pela soma do número de anos de vida útil do

bem e o numerador é composto dos anos sucessivos.” (Azevedo, Souza e Veiga, 2010, p. 256). Portanto, um bem com o valor depreciável de R\$ 40.000,00 e com vida útil estimada de 5 anos terá como denominador o número 15 (1+2+3+4+5 = 15).

Quadro 04 - Cálculo da depreciação pela soma dos dígitos

<b>Cálculo</b>	<b>Depreciação</b>
Ano 1: $5/15 \times 40.000$	R\$ 13.333,33
Ano 2: $4/15 \times 40.000$	R\$ 10.666,67
Ano 3: $3/15 \times 40.000$	R\$ 8.000,00
Ano 4: $2/15 \times 40.000$	R\$ 5.333,34
Ano 5: $1/15 \times 40.000$	R\$ 2.666,66

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 256)

Conforme demonstrado no quadro acima, os valores da depreciação a serem registrados anualmente são respectivamente: 13.333,33, 10.666,67, 8.000,00, 5.333,34 e 2.666,66. Observa-se que este método permite uma alocação da depreciação maior no início e menor no fim da vida útil do bem (como demonstrado), ou vice-versa.

E por último, o método das unidades produzidas consiste em encontrar o valor a ser depreciado através de uma divisão entre o “número de unidades produzidas pelo bem em um período sobre o número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

A divulgação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, devem ser apresentadas em nota explicativa, contendo as seguintes informações:

- (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxas utilizadas. (Portaria CFC 1.136, 2008, item 16)

Portanto, com a realização dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, bem como a sua correta divulgação, trarão enormes benefícios aos gestores e tomadores de decisões na área pública. Com a real situação do patrimônio do ente público, será possível controlar os recursos e geri-lo da melhor forma possível, facilitando o controle social e a transparência dos recursos utilizados.

### **2.3.10 NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.137 de 21 de novembro de 2008 e foi alterada pela resolução 1.437/13, onde estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público, com o objetivo de suprir a ausência de critérios e de definições dos métodos de avaliação e a mensuração dos ativos e passivos para o setor público.

Pois, ao fazer uma correta avaliação e mensuração dos bens pertencentes ao patrimônio é fator essencial para garantir a adequada evidenciação do patrimônio público.

De acordo com a norma, a avaliação patrimonial é: “a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 2)

“A avaliação patrimonial é de grande relevância para a ciência contábil, pois se desejamos ter um controle do patrimônio e de suas variações para auxiliar a tomada de decisões, é necessária uma correta e tempestiva avaliação do patrimônio”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 264).

Observa-se que com a correta avaliação dos ativos e passivos das entidades do setor público é possível efetuar a comparabilidade entre entes públicos do mesmo porte, permitindo também demonstrar a real situação patrimonial das entidades.

O conceito de mensuração é definido, como: “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 2)

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 267):

a análise qualitativa é a descrição do item do ativo ou passivo qualitativamente. Por exemplo: duas entidades possuem R\$ 100.000,00 de dívida – quantitativamente elas estão com o mesmo valor; porém qualitativamente elas diferem, pois uma possui uma dívida com fornecedores mediante entrega de material, enquanto outra entidade possui sua dívida inscrita em parcelamento de longo prazo – assim trata-se de dívidas qualitativamente diferentes.

A NBC T SP 16.10 aborda também o conceito de reavaliação: “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 2)

Para melhorar o entendimento sobre este conceito, será demonstrado um resumo da reavaliação de um veículo da Prefeitura de Criciúma, abordado no caso prático da NBC T SP 16.9, que segue:

Quadro 05 – Cálculo da Reavaliação

Situação do bem antes do laudo		Situação do bem apresentada no laudo	
Valor histórico	41.690,00	Novo valor do bem	22.165,00
Depreciação acumulada	0,00	Tempo de vida remanescente	5 anos
Valor contábil líquido	41.690,00		
<b>Resultado da reavaliação</b>			
Valor da nova avaliação		22.165,00	
Valor contábil líquido		41.690,00	
<u>Valor a ser reavaliado</u>		<u>19.525,00</u>	

Fonte: CNM (2013, p. 35)

O valor do bem de acordo com o mercado equivale a R\$ 22.165,00 reais, enquanto que o valor registrado na contabilidade é de R\$ 41.690,00 reais, pois este bem, desde que foi registrado, nunca foi depreciado. Para que o bem represente seu valor real, deve ser efetuado o registro de reavaliação no valor de R\$ 19.525,00 reais, que representa a diferença entre o valor de mercado e o valor registrado na contabilidade. Portanto, é preciso ajustar este valor, fazendo o seguinte lançamento:

D – 2.3.7.x.x.xx - Conta do PL de ajustes de exercícios anteriores – 19.525,00

C – 1.2.3.x.x.xx - Ativo Imobilizado (Bem) – 19.525,00

“Na área pública até então não se fazia nem os ajustes de depreciação, amortização e exaustão tão comuns na área privada, agora além de firmados estes procedimentos introduz-se as reavaliações, uma prática internacional pouco adotada no Brasil”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 267).

A reavaliação consiste num método de avaliação dos bens quando o valor de mercado não for condizente com o registrado na contabilidade, sendo que poderá haver “aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.” (Portaria STN nº 406, 2011)

O conceito de redução ao valor recuperável é ao contrário do conceito de reavaliação, portanto: “é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.” (Portaria CFC 1.437, 2013)

De acordo com a NBC T SP 16.10, os grupos de disponibilidades e créditos e dívidas (os direitos, os títulos de créditos e as obrigações) são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, atendendo ao artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64. Além disso, as atualizações e os ajustes apurados devem ser contabilizados em contas de resultado.

“O crédito da dívida ativa é um dos principais créditos do município e por sua relevância dentro do patrimônio da entidade, deve receber um tratamento diferenciado dos demais créditos com uma análise mais apurada por parte do contador”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 272). Além disso, estes autores citam um exemplo de um lançamento contábil da dívida ativa:

Quadro 06 – Exemplo de Contabilização da Dívida Ativa

<b>Dívida Ativa</b>	<b>74.420,00</b>
D – 1.1.2.x.x.xx – Valores Inscritos em Dívida Ativa	116.000,00
C – 1.2.1.x.x.xx (-) Ajuste para perdas de Dívida Ativa	(41.580,00)

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 272)

Os estoques são mensurados ou avaliados: “com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 13)

Mas, ressalta-se que: “se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 15)

Para Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 275): “na avaliação do estoque, a contabilidade deve adotar o princípio do conservadorismo e efetuar o teste de *impairment* para o registro dos itens estocados.”

A resolução CFC 1.437/2013, acrescenta a norma NBC T SP 16.10: “o método para mensuração e avaliação das saídas do almoxarifado é o custo médio ponderado. E quando não for viável a identificação de custos específicos dos estoques, deve ser utilizado o custo médio ponderado.” (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

Além disso:

os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável. (Portaria CFC n.º 1.437/13)

Nos investimentos permanentes, “as participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.” (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

De acordo com Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 276):

o método de equivalência patrimonial (MEP), é o método de avaliação em que a empresa/entidade investidora reconhece os resultados de seus investimentos e quaisquer variações patrimoniais relevantes em coligadas e controladas no momento em que estes resultados são gerados nas empresas investidas e não apenas quando são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo.

O imobilizado poderá ser mensurado ou avaliado: “incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 24)

Uma novidade trazida pela NBC T SP 16.10, é a obrigatoriedade da contabilização de bens de uso comum, que até então os entes públicos não estavam realizando:

os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle,

estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. (Portaria CFC 1.137,2008, item 30)

O Código Civil Brasileiro (CC) – Lei 10.406/2002 - define o que são esses bens:

Art. 99. São bens públicos: I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças; II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. (BRASIL, CC, 2002).

Existe pouca preocupação dos órgãos públicos em controlar seu patrimônio mesmo com a determinação da lei de responsabilidade fiscal. Hoje apenas os bens dominicais e de uso especial estão sendo incorporados no ativo da entidade. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 281).

A mensuração ou avaliação dos intangíveis são destacadas, como: “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção.” (Portaria CFC 1.137, 2008, item 32)

A referida norma enfatiza ainda, as regras para as reavaliações dos componentes patrimoniais, que seguem:

as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

(Portaria CFC 1.137, 2008, item 36)

Em relação aos procedimentos de adoção inicial: “a entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez.” (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

A publicação desta norma é de grande relevância, visa estabelecer critérios de mensuração e avaliação de ativos e passivos, com o objetivo de registrar a realidade do patrimônio público da entidade.

### 2.3.11 NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Esta norma foi aprovada pela Resolução 1.366 de 25 de novembro de 2011 e foi alterada pela resolução 1.437/13, onde estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O SICSP vem com o objetivo de implantar o sistema de informação de custos nos entes públicos, de acordo com a NBC T SP 16.2, que cria este subsistema. A implantação deste sistema de informação visa demonstrar aos gestores, e usuários internos e externos, o custo do serviço público, facilitando o seu gerenciamento.

A norma aborda os objetivos do SICSP, que seguem:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Observa-se que o objetivo principal do SICSP, é a mensuração e evidenciação do custo das entidades, para avaliação de resultados e desempenhos. Visando o controle dos custos e informações para o planejamento do ente público.

Para Borges, Araújo e Júnior (2013, p. 194):

a implantação de um sistema de informações de custos afigura-se como uma estratégia crucial para que o orçamento público e o planejamento governamental se direcionem para as mudanças necessárias. Mais ainda, o aprendizado sobre o que funciona e o que não funciona, obtido mediante a aferição da relação entre custos e resultados, serão de fundamental importância para se lidar com o déficit público nos próximos anos, fugindo de soluções de “cortes de orçamentários” em direção à redefinição de papéis e estratégias, revitalizando a capacidade de governar.

Ressalta-se ainda que o SICSP deva ser implantado em todas as entidades do setor público, abrangendo toda a administração pública. Além disso:

vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade. (Portaria CFC 1.366, 2011, item 8)

Este subsistema de custo na área pública é apoiado em três elementos: o Sistema de Acumulação, Sistema de custeio e Método de custeio:

sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (Portaria CFC 1.366, 2011, item 9)

Estes três elementos são imprescindíveis para o SICSP, pois é a base para a alimentação de todo o sistema, integralizando todas as informações necessárias do custo dos projetos, das atividades, dos serviços prestados, entre outros tipos de custo da entidade da área pública, pois os gestores desconhecem onde há o desperdício e onde há a eficiência dos recursos aplicados.

A NBC T SP 16.11, destaca que as informações de custos devem possuir as seguintes qualidades (atributos): relevância; utilidade; oportunidade; valor social; fidedignidade; especificidade; comparabilidade; adaptabilidade; granularidade.

Além disso, apresenta os atributos necessários para as informações de custos, retratando que a entidade deve evidenciar ou apresentar em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- (a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
- (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico;
- (c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças

de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Novamente observa-se a importância das notas explicativas, como parte integrante das demonstrações contábeis. Pois, todas as informações nela contida, precisam ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas que não foram suficientemente evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Outro ponto que merece destaque na NBC T SP 16.11, é a obrigatoriedade da adoção do princípio de competência nas entidades do setor público, para a geração de informação de custos.

na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente. (Portaria CFC 1.366, 2011, item 14)

Ao gerar as informações de custos, de acordo com o princípio da competência, a entidade do setor público precisa respeitar a etapa natural do processo de formação de custos,

é necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos). (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

As informações de custos geradas por este sistema, devem implementar o planejamento do ente público, alinhando o orçamento, com a execução. E a sua implantação deverá ser de forma sistemática e gradual,

o SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçamento e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros. (Portaria CFC 1.466, 2011, item 20)

As informações do SICSP são imprescindíveis para a gestão do ente público, e a responsabilidade destas informações desde a análise, a avaliação e a consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público.

Entretanto: “a responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada.” (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

Não se pode esquecer que o profissional contábil também tem a sua parcela de responsabilidade na geração das informações para o SICSP: “a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil.” (Portaria CFC n.º 1.437, 2013)

Finalizando, a NBC T SP 16.11 enfatiza que as informações de custos presentes nesta norma, podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico – DRE (Anexo J). No entanto, a DRE deve levar em consideração o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado. (Incluído pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Portanto, a DRE é um importante indicador de desempenho da gestão, que deverá ser implantando nos entes da área pública, almejando ser mais uma fonte de informação e resultado para o acompanhamento dos recursos aplicados, para aumentar a transparência e o controle social nas entidades do setor público.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, será descrito o enquadramento metodológico do estudo. Descrevendo a tipologia da pesquisa em relação aos objetivos, em relação aos procedimentos e em relação à abordagem do problema.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Em relação aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, pois, segundo Gil (2002, p.41):

estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

Desta forma, esta pesquisa descreve o cenário que a contabilidade pública está vivenciando com a implantação das normas brasileiras de contabilidade pública, de acordo com a convergência aos padrões internacionais, analisando os aspectos gerais e específicos abordados pelas NBCASP, com o objetivo de ampliar o conhecimento do tema apresentado e aprimorar as ideias para novas pesquisas.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa é bibliográfica. De acordo, com Martins e Théophilo (2009, p. 54), “uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas [...]”. Portanto, para apresentar esta pesquisa, foi realizada análise de revistas, legislação, normas e endereços eletrônicos de órgãos normatizadores e fiscalizadores. Além disso, como embasamento ao estudo apresentado, foi realizado também a análise de livros.

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Para Oliveira (2007 p. 60), este método é definido como:

a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como sendo um estudo detalhado de um determinado fato, objeto, grupo de pessoas ou ator social e fenômenos da realidade. Esse procedimento visa buscar informações fidedignas para se explicar em profundidade o significado e as características de cada contexto em que encontra o objeto de pesquisa. Os dados podem ser obtidos através de uma pesquisa bibliográfica, entrevistas, questionários, planilhas e todo instrumento (técnica) que se faz necessário para obtenção de informações.

Assim, procuraram-se respostas para o problema formulado em uma base teórica, detalhando por algumas vezes procedimentos contábeis, mas sem a necessidade de apresentação de informações estatísticas.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a constante evolução da sociedade, a contabilidade como ciência social precisa estar em constante evolução para acompanhar as mudanças. E de olho nas mudanças, a contabilidade na área privada no ano de 2007 deu um importante passo, buscou a convergência para os padrões internacionais de contabilidade, a adoção dessas normas foram editadas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/2009, com base nas IFRS, normas de contabilidade internacionais. Faltava então, a contabilidade aplicada ao setor público também buscar a convergência aos padrões internacionais.

Assim, surgiram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) que são consideradas um grande marco para a área pública no Brasil, pois estas normas estabelecem procedimentos que fornecem informações contábeis transparentes, tempestivas e comparáveis entre entes públicos, para auxiliar na gestão.

Nesse contexto, surgiu o problema do presente estudo: Quais são os aspectos gerais e específicos abordados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

Para que o objetivo geral fosse atingido, primeiramente foi preciso entender a importância da convergência no Setor Público Brasileiro. A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil é regida pela Lei 4.320/64, esta lei possui um enfoque extremamente orçamentário, e por muitas décadas o objeto de estudo da contabilidade como ciência, foi deixado de lado. Mas com a NBCASP, o foco da contabilidade aplicada ao setor público, passa a ser o patrimônio público, o foco da contabilidade como ciência. As mudanças trazidas pela NBCASP além de evidenciar o valor real do patrimônio público dos entes públicos, contribuirão para que haja a instrumentalização do controle social e a transparência na gestão dos recursos públicos.

O segundo objetivo específico foi descrever o processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAS). As IPSAS são normas publicadas pelo IFAC que normatizam questões acerca de assuntos voltados para a área pública. Atualmente, são 30 IPSAS publicadas, de onde se iniciou o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais.

O terceiro objetivo específico foi identificar e analisar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no qual se fez possível analisar cada uma das 11 normas publicadas. De uma maneira geral, elas estabelecem diretrizes e procedimentos para a correta evidenciação do patrimônio público, com a criação de subsistemas dentro do sistema contábil; o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma; o regime de competência para as receitas e despesas; a obrigatoriedade de realizar a depreciação, amortização ou exaustão nos ativos; procedimentos de avaliação e mensuração do patrimônio e a criação de um Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), além disso, a criação de um Plano de Contas Único, com o objetivo de padronizar as demonstrações contábeis de todos os entes públicos.

Portanto, a implantação das NBCASP trará muitos avanços, resgatando a essência da contabilidade como ciência na área pública. Além disso, trará inúmeros benefícios em longo prazo, pois a Contabilidade Aplicada ao Setor Público será um instrumento de planejamento de modo a auxiliar o gestor público na tomada de decisões, atuando também como instrumento de transparência e direcionada à eficácia do controle dos recursos públicos por parte da sociedade.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antonio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASP comentadas**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

**BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em: 12 out. 2013.

BORGES, Alex; ARAÚJO Marcelo Bernardino; JUNIOR, Vilson Vendramin. **Comentário às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. São Paulo: IOB Folhomatic, 2013.

BOTELHO, Milton Mendes. **Patrimônio na Administração pública Municipal: Regulamento e Gestão de Ativo Imobilizado de Acordo com a NBCASP**. Paraná: Juruá, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001111](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111)>. Acesso em: 12 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. CNM. **Contabilidade pública: A nova Contabilidade Pública Municipal**. Brasília: CNM, 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br>> Acesso em: 06 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922**. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/dpl4536.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4536.htm)> Acesso em: 12 out. 2013.

Feijó, Paulo Henrique. **Entendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Gestão Pública, 1 ed. 2013.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4.ed São Paulo: Atlas, 2002.

Klein, Elton de Barros; Souza, Ângela Rozane Leal de. **Contabilidade Pública Brasileira: a convergência com os padrões internacionais no setor público**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 200, p. 101-115, mar./abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal nº 101, 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: 12 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 12 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Código civil. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 12 out. 2013.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Fazenda.** Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Minuta. 2ª ed. 2009.  
<[http://www.elootecnologia.com.br/epub/stn/Minuta\\_PCASP\\_2.pdf](http://www.elootecnologia.com.br/epub/stn/Minuta_PCASP_2.pdf)>. Acesso em: 12 out 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Disponível em: <<https://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 12 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 406, de 20 de junho de 2011.** MCASP 4ª Edição. Disponível em:  
<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 06 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 437, de 12 de julho de 2012.** Aprovação MCASP 5ª Edição. Disponível em:  
<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 06 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 751, de 16 de dezembro de 2009.** Disponível em:  
<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_DCASP\\_port751.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf)>. Acesso em: 19 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda 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: 19 out. 2013

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 634, de 19 de novembro de 2013.**

Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas

Disponível em:

<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf)>. Acesso em: 6 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível

em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.

Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26

out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.8 – Controle Interno. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T

SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor

Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.268, de 21 de dezembro de 2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T SP 16.1, 16.2 e 16.6. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T SP 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2013

OLIVEIRA, Maria Marli de. **Como fazer pesquisa qualitativa.** Petrópolis, Vozes, 2007.

**ANEXO(S)**

## ANEXO A – As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS)

PRONUNCIAMENTOS	CORRELAÇÃO	TRADUÇÃO
		Prefácio das Normas
IPSAS 1	IAS/IFRS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2	IAS 7	Demonstrações dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	IAS 8	Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4	IAS 21	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis
IPSAS 5	IAS 23	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	IAS 27	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7	IAS 28	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8	IAS 31	Investimento em empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS 9	IAS 18	Receita de Transações com Contraprestação
IPSAS 10	IAS 29	Demonstração Contábil em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	IAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	IAS 2	Estoques
IPSAS 13	IAS 17	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	IAS 10	Evento Subsequente
IPSAS 16	IAS 40	Propriedade para Investimento
IPSAS 17	IAS 16	Ativo Imobilizado
IPSAS 18	IAS 14	Informações por Segmento
IPSAS 19	IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20	IAS 24	Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21	IAS 36	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não Gerador de Caixa
IPSAS 22		Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23		Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24		Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25	IAS 19	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	IAS 36	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27	IAS 41	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	IAS 32	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	IFRS 38	Ativos Intangíveis

**ANEXO B – As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**

<b>RESOLUÇÃO CFC</b>	<b>NORMA</b>	<b>CONTEÚDO</b>
1.128/08	NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/08	NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/08	NBC TSP 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1.131/08	NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público
1.132/08	NBC TSP 16.5	Registro Contábil
1.133/08	NBC TSP 16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/08	NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/08	NBC TSP 16.8	Controle Interno
1.136/08	NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/08	NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
1.366/11	NBC TSP 16.11	Norma de Custo

## ANEXO C – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público Resumido – MCASP 5ª Edição

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público										
	CONTA	DENOMINAÇÃO	D/C	A/S		CONTA	DENOMINAÇÃO	D/C	A/S	
Patrimonial	1	1.0.0.0.0	ATIVO	D	S	44	2.0.0.0.0	PASSIVO E PATRIMONIO LIQUIDO	C	S
	2	1.1.0.0.0	ATIVO CIRCULANTE	D	S	45	2.1.0.0.0	PASSIVO CIRCULANTE	C	S
	3	1.1.1.0.0	Caixa e Equivalentes de Caixa	D	S	46	2.1.1.0.0	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a CP	C	S
	4	1.1.1.1.0	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	D	S	47	2.1.1.1.0	Pessoal a Pagar	C	S
	5	1.1.1.1.1	Caixa e Equiv. de Caixa em Moeda Nac. - Consolidação	D	S	48	2.1.1.1.1	Pessoal a Pagar	C	S
	6	1.1.1.1.1.01	Caixa	D	A	49	2.1.1.1.1.01	Pessoal a Pagar do Exercício	C	A
	7	1.1.1.1.1.19	Bancos Conta Movimento	D	A	50	2.1.1.1.1.02	Décimo Terceiro Salário	C	A
	8	1.1.2.0.0	Créditos a Curto Prazo	D	S	51	2.1.1.2.0	Benefícios Previdenciários a Pagar	C	A
	9	1.1.2.1.0	Créditos Tributários a Receber	D	S	52	2.1.1.4.0	Encargos Sociais a Pagar	C	A
	10	1.1.2.1.1	Créditos Tributários a Receber	D	A	53	2.1.2.0.0	Empréstimos e Financiamentos a CP	C	S
	11	1.1.2.5.0	Dívida Ativa Tributária	D	A	54	2.1.2.2.0	Empréstimos a CP - Externo	C	A
	12	1.1.3.0.0	Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	D	S	55	2.1.2.3.0	Financiamentos a CP - Internos	C	A
	13	1.1.3.1.0	Adiant. Concedidos a Pessoal e a Terceiros (Sup. Fundos)	D	A	56	2.1.2.5.0	Juros e Encargos a Pagar de Emp. e Financiamentos a CP	C	A
	14	1.1.3.4.0	Créditos por Danos ao Patrimônio	D	A	57	2.1.3.0.0	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	C	S
	15	1.1.3.5.0	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	D	S	58	2.1.3.1.0	Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a CP	C	A
	16	1.1.3.5.1	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	D	S	59	2.1.3.1.0	Fornecedores e Contas a Pagar (sem orçamento)	C	A
	17	1.1.3.5.1.01	Depósitos e Cauções de Contratos	D	A	60	2.1.7.0.0	Provisões a Curto Prazo	C	A
	18	1.1.3.5.1.99	Outros Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	D	A	61	2.1.8.0.0	Demais Obrigações a Curto Prazo	C	S
	19	1.1.4.0.0	Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	D	S	62	2.1.8.8.0	Valores Restituíveis	C	S
	20	1.1.4.1.0	Títulos e Valores Mobiliários	D	A	63	2.1.8.8.1	Valores Restituíveis	C	S
	21	1.1.5.0.0	Estoques	D	S	64	2.1.8.8.1.01	Consignações - Empréstimos e Financiamentos	C	A
	22	1.1.5.6.0	Almoxarifado	D	S	65	2.1.8.8.1.04	Depósitos não judiciais - Depósitos e Cauções	C	A
	23	1.1.5.6.1	Almoxarifado - Consolidação	D	S	66	2.1.8.9.0	Outras Obrigações a CP	C	A
	24	1.1.5.6.1.01	Material de Consumo	D	A	67	2.1.8.9.1	Outras Obrigações a CP	C	S
	25	1.1.5.9.0	(-) Provisão - Perdas de Estoques	C	A	68	2.1.8.9.1.01	Suprimentos de Fundos a Pagar	C	A
	26	1.1.9.0.0	V.P.D. Pagas Antecipadamente	D	S					
	27	1.1.9.1.0	Prêmios de Seguros a Apropriar	D	A					
	28	1.1.9.3.0	Assinaturas e Anuidades a Apropriar	D	A					
	29	1.2.0.0.0	ATIVO NAO CIRCULANTE	D	S	69	2.2.0.0.0	PASSIVO NAO CIRCULANTE	C	S
	30	1.2.1.0.0	Ativo Realizável a Longo Prazo	D	S	70	2.2.1.0.0	Obrig. Trabalhistas, Prev. e Assistenciais a Pagar a LP	C	S
	31	1.2.1.1.0	Créditos a Longo Prazo	D	S	71	2.2.1.1.0	Pessoal a Pagar	C	A
	32	1.2.1.1.1	Financiamentos Concedidos	D	A	72	2.2.1.2.0	Benefícios Previdenciários a Pagar	C	A
	33	1.2.2.0.0	Investimentos	D	S	73	2.2.1.4.0	Encargos Sociais a Pagar	C	A
	34	1.2.2.1.0	Participações Permanentes	D	A	74	2.2.2.0.0	Empréstimos e Financiamentos a LP	C	S
	35	1.2.2.9.0	(-) Redução ao Valor Recuperável de Investimentos	C	A	75	2.2.2.1.0	Empréstimos a Longo Prazo	C	A
	36	1.2.3.0.0	Imobilizado	D	S	76	2.2.2.2.0	Financiamentos a Longo Prazo	C	A
	37	1.2.3.1.0	Bens Moveis	D	A	77	2.2.3.0.0	Fornecedores a LP	C	A
	38	1.2.3.2.0	Bens Imóveis	D	A	78	2.2.4.0.0	Obrigações Fiscais a LP	C	A
	39	1.2.3.8.0	(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas	C	A	79	2.2.7.0.0	Provisões a LP	C	A
	40	1.2.3.9.0	(-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado	C	A	80	2.2.8.0.0	Demais Obrigações a LP	C	A
	41	1.2.4.0.0	Intangível	D	S					
	42	1.2.4.1.0	Softwares	D	A					
	43	1.2.4.9.0	(-) Redução ao Valor Recuperável de Intangível	C	A					

Continua...



Patrimonial	124	3.6.3.0.0	Perdas Involuntárias	D	A							
	125	3.7.0.0.0	<b>TRIBUTÁRIAS</b>	D	S							
	126	3.7.1.0.0	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	D	A							
	127	3.7.2.0.0	Contribuições Sociais e Econômicas	D	A							
	128	3.9.0.0.0	<b>OUTRAS VARIÁÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS</b>	D	S	160	4.9.0.0.0	<b>OUTRAS VARIÁÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS</b>	C	S		
	129	3.9.2.0.0	Res. Negativo da Eq. Pat. em Coligadas e Controladas	D	A	161	4.9.2.0.0	Res. Positivo em Coligadas e Controladas	C	A		
130	3.9.9.0.0	Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	D	A	162	4.9.9.0.0	Diversas Variações Pat. Aumentativas	C	A			

Orçamentário	300	5.0.0.0.0	<b>CONTROLE DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E</b>	D	S	326	6.0.0.0.0	<b>CONTROLE DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO</b>	C	S		
	301	5.1.0.0.0	<b>PLANEJAMENTO APROVADO</b>	D	S	327	6.1.0.0.0	<b>EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO</b>	C	S		
	302	5.1.1.0.0	PPA - Aprovado	D	S	328	6.1.1.0.0	Execução do PPA	C	S		
	303	5.1.2.0.0	PLOA	D	S	329	6.1.2.0.0	Execução do PLOA	C	S		
	304	5.2.0.0.0	<b>ORÇAMENTO APROVADO</b>	D	S	330	6.2.0.0.0	<b>EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO</b>	C	S		
	305	5.2.1.0.0	Previsão da Receita	D	S	331	6.2.1.0.0	Execução da Receita	C	S		
	306	5.2.1.1.0	Previsão Inicial da Receita	D	A	332	6.2.1.1.0	Receita a Realizar	C	A		
	307	5.2.1.2.0	Alteração da Previsão da Receita	D	A	333	6.2.1.2.0	Receita Realizada	C	A		
	308	5.2.2.0.0	Fixação da Despesa	D	S	334	6.2.2.0.0	Execução da Despesa	C	S		
	309	5.2.2.1.0	Dotação Orçamentária	D	S	335	6.2.2.1.0	Disponibilidades de Crédito	C	S		
	310	5.2.2.1.1	Dotação Inicial	D	A	336	6.2.2.1.1	Crédito Disponível	C	A		
	311	5.2.2.1.2	Dotação Adicional	D	S	337	6.2.2.1.2	Crédito Indisponível	C	A		
	312	5.2.2.1.2.01	Crédito Adicional - Suplementar	D	A	338	6.2.2.1.3	Crédito Utilizado (Empenhado)	C	S		
	313	5.2.2.1.2.02	Crédito Adicional - Especial	D	A	339	6.2.2.1.3.01	Empenhos Emitidos - a Liquidar	C	A		
	314	5.2.2.1.2.03	Crédito Adicional - Extraordinário	D	A	340	6.2.2.1.3.02	Empenhos Emitidos - Em Liquidação	C	A		
	315	5.2.2.1.9	(-) Crédito Cancelado/Remanejado	D	A	341	6.2.2.1.3.03	Empenhos Emitidos e Liquidados - a Pagar	C	A		
	316	5.2.2.2.0	Movimentação de Créditos Recebidos	D	S	342	6.2.2.1.3.04	Empenhos Emitidos, Liquidados e Pagos	C	A		
	317	5.2.2.2.1	Descentralização Interna - Provisão	D	A	343	6.2.2.2.0	<b>Movimentação de Créditos Concedidos</b>	C	S		
	318	5.2.2.2.2	Descentralização Externa - Destaque	D	A	344	6.2.2.2.1	Descentralização Interna - Provisão	C	A		
						345	6.2.2.2.2	Descentralização Externa - Destaque	C	A		
	319	5.3.0.0.0	<b>INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR</b>	D	S	346	6.3.0.0.0	<b>EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR</b>	C	S		
	320	5.3.1.0.0	Inscrição de RP Não Processados	D	S	347	6.3.1.0.0	Execução de RP Não Processados	C	S		
	321	5.3.1.1.0	Do Exercício Anterior	D	A	348	6.3.1.1.0	RP Não Processados - A Liquidar	C	A		
	322	5.3.1.2.0	De Exercícios Anteriores ao Anterior	D	A	349	6.3.1.3.0	RP Não Processados - Liquidados a Pagar	C	A		
						350	6.3.1.4.0	RP Não Processados - Pagos	C	A		
						351	6.3.1.9.0	RP Não Processados - Cancelados	C	A		
	323	5.3.2.0.0	Inscrição de RP Processados	D	S	352	6.3.2.0.0	Execução de RP Processados	C	S		
	324	5.3.2.1.0	RP Processados - Inscritos	D	A	353	6.3.2.1.0	RP Processados - A Pagar	C	A		
	325	5.3.2.7.0	RP Processados - Inscrição no Exercício	D	A	354	6.3.2.2.0	RP Processados - Pagos	C	A		
						355	6.3.2.7.0	RP Processados - Inscrição no Exercício	C	A		
						356	6.3.2.9.0	RP Processados - Cancelados	C	A		

Continua...

500 7.0.0.0.0		CONTROLES DEVEDORES		D	S	529 8.0.0.0.0	CONTROLES CREDORES		C	S
501	7.1.0.0.0	ATOS POTENCIAIS		D	S	530	8.1.0.0.0	EXECUÇÃO DE ATOS POTENCIAIS	C	S
502	7.1.1.0.0	Atos Potenciais Ativos		D	S	531	8.1.1.0.0	Execução de Atos Potenciais Ativos	C	S
503	7.1.1.1.0	Responsabilidades de Terceiros		D	A	532	8.1.1.1.0	Ex. de Responsabilidade de Terceiros	C	A
504	7.1.1.2.0	Garantias e Contragarantias Recebidas		D	A	533	8.1.1.2.0	Ex. de Garantias e Cont. Recebidas	C	A
505	7.1.1.3.0	Direitos Conveniados		D	S	534	8.1.1.3.0	Execução de Direitos Conveniados	C	S
506		Assinados em anos anteriores		D	A	535		Convênios a receber	C	A
507		Assinados no Exercício		D	A	536		Convênios a executar	C	A
508		Aditivado para mais		D	A	537		Convênios a comprovar	C	A
509		Aditivado para menos		D	A	538		Convênios comprovados	C	A
510	7.1.1.4.0	Direitos Contratuais		D	A	539	8.1.1.4.0	Execução de Direitos Contratuais	C	A
511	7.1.1.9.0	Outros Atos Potenciais Ativos		D	A	540	8.1.1.9.0	Ex. de Outros Atos Potenciais Ativos	C	A
512	7.1.2.0.0	Atos Potenciais Passivos		D	S	541	8.1.2.0.0	Execução de Atos Potenciais Passivos	C	S
513	7.1.2.1.0	Garantias e Contragarantias Concedidas		D	A	542	8.1.2.1.0	Ex. de Garantias e Cont. Concedidas	C	A
514	7.1.2.2.0	Obrigações Conveniadas		D	S	543	8.1.2.2.0	Execução de Obrigações Conveniadas	C	S
515		Assinados em anos anteriores		D	A	544		Convênios a liberar	C	A
516		Assinados no Exercício		D	A	545		Convênios a comprovar	C	A
517		Aditivado para mais		D	A	546		Convênios a aprovar	C	A
518		Aditivado para menos		D	A	547		Convênios aprovados	C	A
519	7.1.2.3.0	Obrigações Contratuais		D	S	548	8.1.2.3.0	Execução de Obrigações Contratuais	C	S
520		Assinados em anos anteriores		D	A	549		Obrigações contratadas - a executar	C	A
521		Assinados no Exercício		D	A	550		Obrigações contratadas - executados	C	A
522	7.1.2.9.0	Outros Atos Potenciais Passivos		D	A	551	8.1.2.9.0	Ex. de Outros Atos Potenciais Passivos	C	A
523	7.2.0.0.0	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA		D	S	552	8.2.0.0.0	EXECUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	C	S
524	7.2.1.0.0	Disponibilidades por Destinação		D	S	553	8.2.1.0.0	Execução das Disponibilidades por Destinação	C	S
525	7.2.1.1.0	Controle da Disponibilidade de Recursos		D	S	554	8.2.1.1.0	Ex. da Disponibilidade de Recursos	C	S
526	7.2.1.1.1	Disponibilidades por Destinação de Recurso		D	A	555	8.2.1.1.1	Disponibilidades por Destinação de Recursos	C	A
							8.2.1.1.2	Disponibilidades por Destinação de Recursos Comp. Empenho	C	A
							8.2.1.1.3	Disp. por Dest. de Rec. Comp. Por Liquid. E Entrad. Compens.	C	A
							8.2.1.1.4	Disponibilidades por Destinação de Recursos Utilizada	C	A
527	7.3.0.0.0	DÍVIDA ATIVA		D	S	556	8.3.0.0.0	EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	C	S
528	7.3.2.0.0	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa		D	A	557	8.3.2.0.0	Execução de Créditos da Dívida Ativa	C	S
							8.3.2.3.0	Créditos da Dívida Ativa - A Receber	C	A
							8.3.2.4.0	Créditos da Dívida Ativa - Recebidos	C	A
							8.3.2.5.0	Baixa de Créditos da Dívida Ativa	C	A

Controles

## ANEXO D – Balanço Patrimonial – MCASP 5ª Edição

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS):		DATA EMISSÃO:	
				PÁGINA:	
<b>ATIVO</b>			<b>PASSIVO</b>		
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>			<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributária Divida Ativa não Tributária – Clientes Créditos de Transferências a Receber Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a CP Estoques VPD Pagas Antecipadamente			Obrigações Trabalhistas, Previd. e Assist. a Pagar CP Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Obrigações de Repartição a Outros Entes Provisões a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo		
<b>ATIVO NAO-CIRCULANTE</b>			<b>PASSIVO NAO-CIRCULANTE</b>		
<u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u> Créditos a Longo Prazo Clientes Créditos Tributários a Receber Divida Ativa Tributária Divida Ativa não Tributária – Clientes Empréstimos e Financiamentos Concedidos (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a LP Estoques VPD Pagas Antecipadamente <u>Investimentos</u> Participações Permanentes Partic. Avaliadas Método Equiv. 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, Previd. e Assist. a Pagar LP 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 Lucros 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>ATIVO FINANCEIRO</b>			<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>		
<b>ATIVO PERMANENTE</b>			<b>PASSIVO PERMANENTE</b>		
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>					
Compensações					
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Saldo dos Atos Potenciais Ativos</b>			<b>Saldo dos Atos Potenciais Passivos</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		
<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMOSNTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS):		DATA EMISSÃO:	
				PÁGINA:	
<b>DESTINAÇÃO DE RECURSO</b>				<b>SUPERÁVIT/ DÉFICIT</b>	
Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)					
<b>TOTAL</b>					

### ANEXO E – Balanço Orçamentário – MCASP 5ª Edição

-<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO REALIZADAS c=(b+a)
<b>RECEITAS CORRENTES</b> <b>RECEITA TRIBUTÁRIA</b> Impostos Taxas Contribuição de Melhoria <b>RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES</b> Contribuições Sociais Contribuições de Intervenção no Domínio Econ. Contribuição de Iluminação Pública <b>RECEITA PATRIMONIAL</b> Receitas Imobiliárias Receitas de Valores Mobiliários Receita de Concessões e Permissões Compensações Financeiras Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público Receita da Cessão de Direitos Outras Receitas Patrimoniais <b>RECEITA AGROPECUÁRIA</b> Receita da Produção Vegetal Receita da Produção Animal e Derivados Outras Receitas Agropecuárias <b>RECEITA INDUSTRIAL</b> Receita da Indústria Extrativa Mineral Receita da Indústria de Transformação Receita da Indústria de Construção Outras Receitas Industriais <b>RECEITA DE SERVIÇOS</b> <b>TRANSFERÊNCIAS CORRENTES</b> Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transferências de Convênios Transferências para o Combate à Fome			

Continua...

<p><b>OUTRAS RECEITAS CORRENTES</b>  Multas e Juros de Mora  Indenizações e Restituições  Receita da Dívida Ativa  Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS  Receitas Correntes Diversas</p> <p><b>RECEITAS DE CAPITAL</b>  <b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>  Operações de Crédito Internas  Operações de Crédito Externas</p> <p><b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>  Alienação de Bens Móveis  Alienação de Bens Imóveis</p> <p><b>AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS</b></p> <p><b>TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL</b>  Transferências Intergovernamentais  Transferências de Instituições Privadas  Transferências do Exterior  Transferências de Pessoas  Transferências de Outras Instit. Públicas  Transferências de Convênios  Transferências para o Combate à Fome</p> <p><b>OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL</b>  Integralização do Capital Social  Dív. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.  Restituições  Receitas de Capital Diversas</p>			
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)</b>			
<p><b>REFINANCIAMENTO (II)</b>  Operações de Crédito Internas  Mobiliária  Contratual  Operações de Crédito Externas  Mobiliária  Contratual</p>			
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)</b>			
<b>DÉFICIT (IV)</b>			
<b>TOTAL (V) = (III + IV)</b>			
<p><b>SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)</b>  Superávit Financeiro  Reabertura de créditos adicionais</p>			

Continua...

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

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:						
	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)				
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
<b>TOTAL</b>						

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS:						
	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)				
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS						
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
<b>TOTAL</b>						

**ANEXO F – Balanço Financeiro – MCASP 5ª Edição**

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO FINANCEIRO					
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA DE EMISSÃO:		PÁGINA:	
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Receita Orçamentária (I)</b> Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)  (-) Deduções da Receita Orçamentária			<b>Despesa Orçamentária (VI)</b> Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
<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>		

## ANEXO G – Demonstração das Variações Patrimoniais – MCASP 5ª Edição

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:
		PÁGINA:
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</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		
<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>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		

Continua...

<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		
<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 a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao 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 e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo com Tributos		
<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
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>		

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

**ANEXO H – Demonstração dos Fluxos de Caixa – MCASP 5ª Edição**

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO: PÁGINA:
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>INGRESSOS</b>		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</b>		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		

Continua...

<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u></b>		
<b>INGRESSOS</b>		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b><u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</u></b>		
<b>INGRESSOS</b>		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>		



## ANEXO J – Demonstração do Resultado Econômico

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:	PÁGINA:	
ESPECIFICAÇÃO			Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos				
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública				
3. Margem Bruta				
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública				
<b>5 (=) Resultado Econômico Apurado</b>				

## ANEXO K – Foto do Veículo Reavaliado e Depreciado da Prefeitura Municipal de Criciúma

