

UMA ANÁLISE DAS PRINCIPAIS MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Andre Felipe de Carvalho Sanchez

Mestrando em Ciências Contábeis e pós-graduando em Controladoria pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP.

E-mail: andrefsanchez1@hotmail.com

Laurie Larrea Maes

Graduada em Ciências Contábeis pela União Brasileira Educacional - UNIBR

E-mail: lau_maes@hotmail.com

RESUMO

Nos últimos anos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por mudanças a fim de desenvolver uma linguagem única e comum a ser utilizada como uma estrutura contábil universal. No Brasil essas mudanças se deram com a publicação de normas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, dentre as quais, a NBCT SP 16 que estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelos entes públicos. Esse trabalho tem por objetivo analisar as modificações das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, em relação a Lei 4.320 de 1964 e as NBC T 16.6/MCASP. Visando alcançar esse objetivo, foi realizado um estudo exploratório e bibliográfico. Para o desenvolvimento do tema, foi necessário abranger a história e evolução da Contabilidade Pública nos últimos tempos e os subsistemas que compõe esse ramo da contabilidade. Pode-se concluir que as mudanças trouxeram um maior nível de evidenciação contábil e transparência para a gestão pública, tanto pelas alterações nas estruturas dos demonstrativos que já integravam o conjunto das DCs quanto pela inclusão de novos demonstrativos.

Palavras-Chave: Contabilidade pública. Processo de convergência. Demonstrações contábeis.

ABSTRACT

In recent years, Accounting applied to the Public Sector is undergoing changes in order to develop a unique and common language to be used as a universal accounting framework. In Brazil these changes have taken place with the publication of standards by the Federal Accounting Council - CFC, among which, the NBC T SP 16 establishing the financial statements to be prepared and disseminated by public entities. This paper aims to analyze the changes of financial statements applied to the public sector in respect of Law 4320 1964 and NBC T 16.6/MCASP. In order to achieve this goal, we conducted an exploratory study and literature review. For development of the theme, it was necessary to embrace Public Accounting history and evolution in recent times and also the subsystems that compose this branch of accounting. We can conclude that modifications brought a higher level of accounting disclosure and transparency for the public administration, both by changes in the structures of statements which are already included in the group of Financial Statements and by the addition of new statements.

Keywords: Public accounting. Convergence process. Financial statements.

1 INTRODUÇÃO

Em 1808, com a chegada da família real portuguesa teve início a Contabilidade Pública, com a criação do Erário Régio e a instituição do Conselho da Fazenda que guiavam a administração real e que também estabeleceram a regulamentação da escrituração contábil desse erário. Outro acontecimento importante foi a publicação do Código de Contabilidade, organizado pela Lei nº 4.536/1922, regulamentado pelo Decreto nº 15.783/1922.

Em 1964 foi criada a Lei 4.320 – Lei de Direito Público, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e dos balanços públicos.

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. (BRASIL, 1964).

Em 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, conhecida como a LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal do Estado.

Nos últimos anos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por mudanças a fim de desenvolver uma linguagem única e comum a ser utilizada como uma estrutura contábil universal. Foram criadas diversas normas, portarias, resoluções e leis, como por exemplo, a Portaria nº 184 de 2008 do Ministério da Fazenda, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados no processo de convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBCT SP.

Para que o processo de normatização fosse absorvido e implementado pelo Setor Público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pôs em prática uma estratégia de busca de parceiros para a construção conjunta do Processo de Normatização e Modernização da Contabilidade Pública no Brasil. A constituição do Grupo Assessor – NBCT SP, o acordo com o Ministério da Fazenda e o convênio com a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) foram as primeiras iniciativas desse projeto. Então, o CFC juntamente com as demais entidades criou o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, composto pelo CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BCB), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Em agosto de 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, em novembro do mesmo ano, o CFC editou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCT SP). No final de 2009, foram realizadas algumas alterações nas referidas NBC's, com o objetivo de aperfeiçoá-las, tornando-as mais próximas dos padrões internacionais. As últimas alterações ocorridas nas normas foram com a publicação pelo CFC da Resolução 1.437 de 2013 (CFC, 2013) que: “Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público”.

Os principais impactos e transformações no Setor Público foram à adoção do Enfoque Patrimonial e não Orçamentário; a adoção do Regime de Competência Integral para Receitas e Despesas Públicas e a reformulação dos Novos Manuais de Contabilidade pela STN. O processo de convergência se dá com as traduções (e divulgações) das Normas Internacionais (IPSAS); a elaboração de minutas de NBCT SP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) convergidas; discussão e socialização dessas minutas; publicação das novas NBCT SP e a operacionalização das novas normas.

Dentre as normas criadas, temos as NBCT 16.6 que estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelos entes públicos e que traz modificações significativas com relação a Lei 4.320 de 1964. De acordo com essa norma, já com as alterações trazidas com a Resolução 1.437 de 2013, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ~~(f) Demonstração do Resultado Econômico.~~ (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (h) Notas Explicativas. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2013).

Apesar da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) ter sido excluída da norma citada, de acordo com a NBCT 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (CFC, 2011), a DRE continua integrando o conjunto das demonstrações contábeis aplicados ao setor público:

Demonstração do resultado econômico (*incluído pela Resolução CFC n.º 1437/13*)

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público. (CFC, 2013).

Diante do exposto, elaborou-se o seguinte questionamento: Quais as principais mudanças ocorridas nas demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público com a edição da NBC T 16.6 e MCASP?

Para responder esse questionamento, elaborou-se como objetivo desse artigo, analisar as modificações das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, em relação a Lei 4.320 de 1964 e as NBC T 16.6/MCASP.

Visando alcançar esse objetivo, foi realizado um estudo exploratório e bibliográfico, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54): “A pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo”.

Nesse sentido, foram abordados os subsistemas utilizados na contabilidade pública, análise contrastiva das demonstrações aplicadas ao setor público e as novas demonstrações contábeis trazidas com a publicação da NBC T SP 16.6 e MCASP.

Espera-se que esse artigo possa contribuir para um maior entendimento sobre as principais modificações nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, bem como as inovações promovidas com a inclusão dos novos demonstrativos contábeis. A importância desse estudo pode ser justificada pela carência de trabalhos teóricos relacionados as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

2 SISTEMA CONTÁBIL

A Contabilidade Pública é composta por subsistemas, a separação das contas ocorre devido à necessidade de se levantarem os seguintes relatórios contábeis: o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração do Resultado Econômico, a Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.

Conforme a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008a).

2.1 SUBSISTEMA ORÇAMENTÁRIO

Registra a previsão do orçamento, suas alterações ou modificações, a programação e execução orçamentária, confronto entre a previsão e a execução orçamentária, créditos adicionais, empenho da despesa reduzindo o valor dos créditos disponíveis e a apuração no final do exercício e, dos restos a pagar a serem inscritos.

Além de servir de insumo para a elaboração do Balanço Orçamentário, esse subsistema estará integrado com o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), com o objetivo de melhorar o planejamento e a elaboração de orçamentos futuros.

2.2 SUBSISTEMA FINANCEIRO

O Subsistema Financeiro evidencia os ingressos e dispêndios de receitas e despesas orçamentárias e extra orçamentárias, assim como as contas que integram o ativo e o passivo financeiro. Registra também o encerramento ao final do exercício das contas orçamentárias de despesa e receita, com a devida transferência ao sistema patrimonial para apuração do resultado. O Subsistema Financeiro foi excluído do sistema de contas, conforme edição do MCASP e Resolução 1.268/2009 do CFC (CFC, 2009), com isso o subsistema patrimonial passa a ser composto por fatos financeiros e não financeiros, porém, atualmente, ainda é utilizado conforme a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964).

2.3 SUBSISTEMA PATRIMONIAL

Esse sistema identifica a movimentação do patrimônio e suas origens, decorrentes ou não da execução orçamentária.

Contabilizam-se os bens, móveis e imóveis, o movimento de almoxarifado, as obrigações, créditos, valores, inscrição e baixa de ativos e passivos, incorporações e

desincorporações de bens independentes da execução orçamentária, ou seja, não há movimentação financeira, as superveniências e as insubsistências ativas e passivas.

Porém, conforme o item 12 da NBCT 16.2 (CFC, 2008a), alínea “c” e redação dada pela Resolução do CFC nº 1.268/09 (CFC, 2009), “o Subsistema Patrimonial, registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público”.

2.4 SUBSISTEMA DE COMPENSAÇÃO

Registra, processa e evidencia os atos administrativos de natureza não orçamentária que poderão comprometer o patrimônio público futuramente. Por exemplo: as cauções, as fianças, os acordos, os convênios, as garantias, etc.

O subsistema de Compensação era evidenciado em um subgrupo do Balanço Patrimonial, porém, com as novas normas ele estará evidenciado em notas explicativas.

2.5 SUBSISTEMA DE CUSTOS

A NBCT SP 16.2 inseriu o **Subsistema de Custos**, que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, busca a otimização dos recursos públicos. Nova redação foi dada à NBCT SP 16.2 ao mencionar que o subsistema de custos deverá ser consonante a NBCT 16.11– **Sistema de Informação de Custos do Setor Público** (CFC, 2011).

De acordo com a Resolução CFC 1.437 de 2013, que traz alterações na NBC T 16.11:

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com 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.” (CFC, 2013).

Como se pode notar, o subsistema de custos serve para apoiar a avaliação de resultados e desempenhos das entidades públicas e a DRE irá apoiar a tomada de decisões dessas entidades.

3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES EM CONFORMIDADE COM AS NOVAS NORMAS E MCASP

Através do processo de padronização em razão das Normas Aplicadas ao Setor Público, o MCASP tem como objetivo padronizar os procedimentos referentes às DC's, com conceitos e regras, respeitando os dispositivos da Lei 4.320/64; da LC 101/00; do CFC e da NBCT SP 16; permitindo com isso, a evidenciação e consolidação das contas públicas em âmbito nacional. Nesse item, será apresentado uma análise comparativa em relação as modificações das estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público entre a Lei 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964) e as NBC TSP 16.6/MCASP (CFC, 2008b).

3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

Segundo o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

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

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

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

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

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

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. (BRASIL, 1964).

Em relação a Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964), a estrutura do Balanço Patrimonial do Setor Público traz algumas semelhanças com o que é utilizado no setor privado, variando apenas algumas nomenclaturas de grupos e contas. O anexo 14 da Lei 4.320/64, antes da aplicação das novas normas, mostra que, o que seria o Ativo Circulante na contabilidade das entidades privadas, na pública é o Ativo Financeiro, o mesmo ocorre quanto ao Passivo Financeiro.

Vale observar que, no Ativo Permanente eram registradas os bens do almoxarifado, o que tendo em vista o seu caráter realizável, essa nomenclatura deveria compor o ativo financeiro.

O saldo Patrimonial representa o valor residual entre o Ativo e o Passivo, será denominado Ativo Real Líquido se o saldo for positivo, e Passivo Real a Descoberto apresentando resultado negativo, nada mais é que o Patrimônio Líquido da entidade.

Na antiga estrutura ainda é possível identificar informações a respeito do Ativo Compensado, que, a partir das novas normas estará em um quadro demonstrativo anexo ao Balanço Patrimonial.

Com o processo de convergência para a padronização da contabilidade, o Balanço Patrimonial foi o que sofreu mais alterações, estando agora muito mais parecido com o que é utilizado pela contabilidade societária. Com a mudança na estrutura, “ganhou” novos grupos como o Ativo Circulante e o Não Circulante, composto pelos subgrupos: Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. E no Passivo: Passivo Circulante e Não Circulante e Patrimônio Líquido, tal qual o balanço patrimonial das entidades privadas.

No Patrimônio Líquido, será evidenciada a diferença do resultado do período com o dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens como as reservas e a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial. Repare que diferentemente do que

ocorria com o saldo patrimonial da estrutura apresentada na Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), o Patrimônio Líquido não migra para o lado do Ativo quando apresenta saldo a descoberto, ou seja, mesmo resultando em prejuízo, será demonstrado no lado do Passivo.

A divisão em "circulante" e "não circulante", será com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

A complementação do Balanço Patrimonial por Notas Explicativas será em razão do detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário) e também sobre o montante da movimentação financeira relacionadas à execução do exercício.

No quadro referente às compensações, deverão ser incluídos os atos potenciais do ativo e do passivo que possam, imediata ou indiretamente, vir a afetar o patrimônio, como por exemplo, direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contra garantias de valores recebidas e concedidas e outros atos potenciais do ativo e do passivo.

Anexo ao Balanço Patrimonial, o demonstrativo do superávit/déficit financeiro deverá ser apurado no Balanço Patrimonial do exercício. Existe um mecanismo denominado Destinação de Recursos (DR) ou Fonte de Recursos (FR), para cumprimento de mandamentos legais, que identifica se os recursos são vinculados ou não e, se forem, indica a sua finalidade, o que poderá ser verificado por este demonstrativo. As fontes a serem apresentadas neste anexo, podem ser com déficit ou com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício.

BALANÇO PATRIMONIAL							
ATIVO			PASSIVO				
TÍTULO	\$	\$	\$	TÍTULO	\$	\$	\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar			
Caixa				Serviço da Dívida			
Bancos				Depósito (diversas origens)			
Realizável				Débitos em Tesouraria			
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE			
Bens Móveis				Dívida Fundada Interna			
Bens Imóveis				Em Títulos			
Bens de Natureza Indl.				Em Contratos			
Créditos Fiscais (inscritos)							
Valores diversos							
Almox.Bens a incorporar							
ATIVO REAL				PASSIVO REAL			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
SOMA				SOMA			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores/Poder/Terceiros				Contrapartida V.Terceiros			
Valores Nominais (Div)				Contrapartida V. Nominais			
TOTAL				TOTAL			

FIGURA 1 – Balanço Patrimonial Atual.

Fonte: Brasil (2011;2012)

Obs.: Anexo 14 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 (acompanha a lei p. 131)

BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
ATIVO CIRCULANTE	R\$ 32.600,00		PASSIVO CIRCULANTE	R\$ 40.800,00	
Caixa e Equivalentes de Caixa	R\$ 31.300,00		Obrig.Trab., Prev., e		
Créditos a Curto Prazo	R\$ 1.300,00		Assist. Social a Pagar - CP	R\$ 15.500,00	
Investimentos/Aplicações - CP			Empr. e Financ. - CP	R\$ 24.000,00	
Estoques			Forn. E Contas a Pagar - CP		
VPD Pagas Antecipadamente			Obrigações Fiscais - CP	R\$ 1.300,00	
			Demais Obrigações - CP		
			Provisões - CP		
ATIVO NÃO CIRCULANTE	R\$ 85.000,00		PASSIVO NÃO CIRCULANTE	R\$ 900,00	
Ativo a Longo Prazo			Obrig.Trab., Prev., e		
Créditos e Valores a LP			Assist. Social a Pagar - LP	R\$ 900,00	
Investimentos Temporários			Empr. e Financ. - LP		
Estoques			Forn. E Contas a Pagar - LP		
VPD Pagas Antecipadamente			Obrigações Fiscais - LP		
			Demais Obrigações - LP		
Investimentos			Provisões - LP		
Participações Permanentes			Resultado Diferido		
Demais Investimentos permanentes			TOTAL DO PASSIVO	R\$ 41.700,00	
(-) Redução ao Valor Recuperável					
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Imobilizado	R\$ 85.000,00		Patrimônio Social e Capital Social		
Bens Móveis			Adiant. p/ Futuro Aum. Capital		
Bens Imóveis	R\$ 85.000,00		Reservas de Capital		
(-) Deprec. Exaustão e Amortiz. Acum.			Ajustes de Aval. Patrimonial		
(-) Redução ao Valor Recuperável			Reservas de Lucros		
			Demais Reservas	R\$ 75.900,00	
Intangível			Resultados Acumulados		
Softwares			(-) Ações/Cotas em Tesouraria		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 75.900,00	
(-) Amortização Acumulada					
(-) Redução ao Valor Recuperável			TOTAL	R\$ 117.600,00	
TOTAL	R\$ 117.600,00				

BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO FINANCEIRO	R\$ 32.600,00		PASSIVO FINANCEIRO	R\$ 25.400,00	
ATIVO PERMANENTE	R\$ 85.000,00		PASSIVO PERMANENTE	R\$ 16.400,00	
SALDO PATRIMONIAL				R\$ 75.800,00	

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL			
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA EMISSÃO:	PÁGINA:
DESTINAÇÃO DE RECURSOS			SUERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária			
Vinculada			
Previdência Social			
Transferências obrigatórias de outro ente			
Convênios			
(...)			
TOTAL			

FIGURA 2 – Balanço Patrimonial Novo.

Fonte: Brasil (2011;2012)

3.2 BALANÇO FINANCEIRO

No Balanço Financeiro teremos duas seções: Ingressos (todos os recebimentos orçamentários ou não) e Dispêndios (todos os pagamentos orçamentários ou não), que se contrabalançam com a inclusão do saldo em espécie (saldo de caixas e bancos) do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o próximo exercício na coluna dos dispêndios.

O resultado financeiro do exercício será a diferença entre o total dos ingressos orçamentários com os extra orçamentários e dos dispêndios orçamentários e extra

orçamentários. Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário, ocorrerá um déficit.

No modelo anterior, a receita orçamentária é demonstrada por categoria econômica e a despesa por função de governo, ou seja, a despesa não apresentava maior evidência das contas, não correspondia necessariamente às ações realizadas por determinado ministério, mas sim a um somatório de gastos relevantes do governo.

Já o novo modelo, conforme o MCASP, também evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, mas passa a discriminar: a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária), a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária), os recebimentos e os pagamentos extra orçamentários, as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária e o saldo inicial e o saldo final em espécie. O detalhamento das vinculações deverá ser específico para cada ente, por exemplo, as transferências obrigatórias para outro ente, às vinculações para a previdência social e outras vinculações constitucionais e legais. Se o ente agrupar algumas vinculações em um grupo chamado de “Outras Vinculações”, esse não deverá ultrapassar 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária.

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA (INGRESSOS)				DESPESA (DISPÊNDIOS)			
TÍTULO	\$	\$	\$	TÍTULO	\$	\$	\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Tributária				Judiciária			
Contribuições				Administração/Planejam.			
Patrimonial				Agricultura			
Agropecuária				Comunicações			
Industrial				Turismo			
Receitas de Capital				Defesa Nacional			
Alienação de Bens				Desenv. Regional			
Operações de Crédito				Educação/Cultura			
Outras				Energia e Recursos Min.			
				Habituação e Urbanização			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
Restos a Pagar (inscrição, Contrapartida de Despesas a Pagar)				Restos a Pagar (Pagos no Exercício)			
Serviços da Dívida a Pagar (Contrapartida)				Serviços da Dívida (Pagamento)			
Depósitos				Depósitos			
Outras Operações				Outras operações			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR				SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE			
Disponível				Disponível			
Caixa				Caixa			
Bancos				Bancos			
Outros				Outros			
TOTAL				TOTAL			

FIGURA 3 – Balanço Financeiro Atual.

Fonte: Brasil (1964).

BALANÇO FINANCEIRO					
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR	ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Receita Orçamentária (I)	R\$ 71.500,00		Despesa Orçamentária (VI)	R\$ 64.300,00	
Ordinária	R\$ 40.750,00		Ordinária	R\$ 64.300,00	
Vinculada	R\$ 30.750,00		Vinculada		
Previdência Social			Previdência Social		
Transferências Obrigatórias de Outros Entes			Transferências Obrigatórias de Outros Entes		
Convênios			Convênios		
Recursos Próprios Diretamente Arrecadados	R\$ 1.250,00		(...)		
Operações de Crédito	R\$ 15.500,00				
Alienação de Bens	R\$ 14.000,00				
(...)					
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)	R\$ 26.100,00		Pagamentos Extraorçamentários (VIII)	R\$ 700,00	
Inscrição em restos a pagar processados	R\$ 24.000,00		Pagamentos de Restos a Pagar Processados		
Inscrição em restos a pagar não processados	R\$ 100,00		Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados		
Valores restituíveis	R\$ 2.000,00		Valores Restituíveis	R\$ 700,00	
Saldo em espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie do Exercício Seguinte (IX)	R\$ 32.600,00	
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)	R\$ 97.600,00			R\$ 97.600,00	

FIGURA 4 – Balanço Financeiro Novo.

Fonte: Brasil (2011;2012)

3.3 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Esse demonstrativo sofreu grandes mudanças, modificando a maneira de expor as informações orçamentárias, dando maior destaque quanto à execução da despesa e detalhando a receita por espécie, trazendo assim mais transparência. A antiga estrutura demonstrava com base no orçamento, as receitas previstas com as executadas, bem como as despesas fixadas com as executadas, igualando-se as somas opostas com os resultados, ou seja, o previsto com o executado com o respectivo déficit ou superávit do exercício.

Podemos também observar que a distribuição das receitas era efetuada por origem e a despesa por tipo de crédito. Repare que esse demonstrativo é um quadro com duas seções, receitas e despesas e que, cada uma delas apresentava três colunas. Na receita, a primeira coluna mostrava a receita prevista, e na despesa, a fixada. A segunda coluna, tanto da receita quanto da despesa, referia-se a execução das mesmas, a terceira coluna constava a diferença existente entre a receita prevista e a executada, e a diferença ocorrida entre a despesa fixada e executada.

Já sua nova estrutura apresentará as receitas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

Será elaborada nota explicativa, que discriminará as despesas executadas por tipos de créditos, e também, o montante da movimentação financeira relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referentes à abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito. Deverá, ainda, incluir dois

demonstrativos de execução de restos a pagar como anexo, um referente aos restos a pagar não processados e outro aos processados.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receitas Correntes				Créditos Orçamentários e Suplementares			
Tributária				Despesas Correntes			
Patrimonial				Despesas de Capital			
Industrial							
Agropecuária				Créditos Especiais			
Serviços				Despesas Correntes			
Transferências Correntes				Despesas de Capital			
Outras Receitas Correntes							
Receitas de Capital				Créditos Extraordinários			
Alienação de Bens				Despesas Correntes			
Operações de Crédito				Despesas de Capital			
Outras							
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				SUPERÁVITS			
TOTAL				TOTAL			

FIGURA 5 – Balanço Orçamentário Atual.

Fonte: Brasil (1964).

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO					
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receita Realizadas (b)	Saldo c = (b - a)	
RECEITAS CORRENTES	R\$ 55.000,00	R\$ 55.000,00	R\$ 42.000,00	R\$ (13.000,00)	
Receita Tributária	R\$ 55.000,00	R\$ 55.000,00	R\$ 40.000,00	R\$ (15.000,00)	
Impostos	R\$ 55.000,00	R\$ 55.000,00	R\$ 40.000,00	R\$ (15.000,00)	
Receita de Contribuições Sociais					
Receita Patrimonial			R\$ 350,00	R\$ 350,00	
Receitas Imobiliárias			R\$ 350,00	R\$ 350,00	
Receita Agropecuária					
Receita de Produção Animal e Derivados					
Receita Industrial			R\$ 400,00	R\$ 400,00	
Receita da Indústria de Transformação			R\$ 400,00	R\$ 400,00	
Receitas de Serviços			R\$ 1.250,00	R\$ 1.250,00	
Transferências Correntes			R\$ 1.250,00	R\$ 1.250,00	
Transferências de Instituições Privadas					
Outras Receitas Correntes					
Multas e Juros de Mora					
RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 25.000,00	R\$ 25.000,00	R\$ 29.500,00	R\$ 4.500,00	
Operações de Crédito	R\$ 15.500,00	R\$ 15.500,00	R\$ 15.500,00	0	
Operações de Crédito Internas	R\$ 15.500,00	R\$ 15.500,00	R\$ 15.500,00	0	
Alienação de Bens	R\$ 9.500,00	R\$ 9.500,00	R\$ 14.000,00	R\$ 4.500,00	
Alienação de Bens Móveis	R\$ 9.500,00	R\$ 9.500,00	R\$ 14.000,00	R\$ 4.500,00	
Amortização de Empréstimos					
Transferências de Capital					
Transferências Intergovernamentais					
Outras Receitas de Capital					
Integralização do Capital Social					
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)	R\$ 80.000,00	R\$ 80.000,00	R\$ 71.500,00	R\$ (8.500,00)	
REFINANCIAMENTO (II)					
Operação de Crédito Interna Mobiliária					
Operação de Crédito Externa Mobiliária					
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I) + (II)	R\$ 80.000,00	R\$ 80.000,00	R\$ 71.500,00	R\$ (8.500,00)	
DÉFICIT (IV)					
TOTAL (V) = (III) - (IV)	R\$ 80.000,00	R\$ 80.000,00	R\$ 71.500,00	R\$ (8.500,00)	
SALDOS DOS EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS P/ CRÉDITOS ADICIONAIS)			0	0	0
Superávit Financeiro			0	0	0

FIGURA 6 – Balanço Orçamentário Novo.

Fonte: Brasil (2011; 2012).

3.4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964:

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (BRASIL, 1964).

Esse demonstrativo era dividido em duas partes, denominadas Variações Ativas e Variações Passivas, subdividido ainda em dois blocos: Resultante da Execução Orçamentária (REO) e Independentes da Execução Orçamentária (IEO). O Resultante da Execução Orçamentária tinha suas receitas divididas em categoria econômica e origem e suas despesas em categoria econômica e natureza de despesa. O Resultado Independente da Execução Orçamentária eram fatos de natureza extra orçamentária que provocam alterações no patrimônio, contudo, sem que haja a previsão no orçamento. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

O processo de convergência trouxe grandes modificações nesse demonstrativo através do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. A DVP ganhou nova estrutura, agora além dos fatos modificativos, foi incluído quadro das Variações Patrimoniais Qualitativas, que decorram de execução orçamentária.

Variações Patrimoniais Qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido. A nova estrutura da Demonstração das Variações está muito mais detalhada, com seus componentes mais focados no patrimônio, não está sendo dividido o que decorre do orçamento ou independe dele, mas sim, um detalhamento de contas que evidencia muito mais as operações realizadas pela gestão pública, trazendo uma maior transparência dos fatos modificativos e permutativos.

A nova DVP está dividida em Variações Patrimoniais Quantitativas e Variações Patrimoniais Qualitativas. As Variações Quantitativas inicia-se com as Variações Patrimoniais Aumentativas, seguida pelas Variações Patrimoniais Diminutivas e o Resultado Patrimonial do Período.

Segundo o item 22 da NBC T SP 16.6:

A Demonstração das Variações Patrimoniais tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária. (CFC, 2008b).

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS							
VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULO	§	§	§	TÍTULO	§	§	§
REO - RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				REO - RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Receita Orçamentária				Receita Orçamentária			
Corrente				Corrente			
Capital				Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens Imóveis			
Amortização de Dívidas				Empréstimos Tomados			
Empréstimos Concedidos				Recebimento de Crédito			
Total				Total			
IEO - INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				IEO - INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Inscrição na Dívida Ativa				Cancelamento de Dívida Ativa			
Inscrição de Outros Créditos				Encampação de dívidas Passivas			
Incorporação de Bens							
Cancelamento de Dívidas Passivas							
TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS				TOTAL DAS VARIAÇÕES PASSIVAS			
RESULTADO PATRIMONIAL (Déficit se for o caso)				RESULTADO PATRIMONIAL (Superávit se for o caso)			
TOTAL				TOTAL			

FIGURA 7 – Demonstração das Variações Patrimoniais Atual.

Fonte: Brasil (1964).

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	R\$ 117.200,00	
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	R\$ 43.000,00	
Impostos	R\$ 43.000,00	
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Exploração e Vendas de bens, Serviços e Direitos	R\$ 2.000,00	
Venda de Mercadorias	R\$ 2.000,00	
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Descontos Financeiros Obtidos		
Transferências Recebidas	R\$ 60.000,00	
Transferências Intragovernamentais	R\$ 60.000,00	
Valorização e Ganhos com Ativos	R\$ 12.200,00	
Reavaliação de Ativos	R\$ 12.200,00	
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Resultado Positivo de Participações		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	R\$ 41.300,00	
Pessoal e Encargos	R\$ 21.000,00	
Remuneração a Pessoal	R\$ 21.000,00	
Benefícios Previdenciários		
Aposentadorias e Reformas		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	R\$ 500,00	
Uso de Material de Consumo	R\$ 500,00	
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Mora		
Transferências Concedidas	R\$ 14.800,00	
Transferências Intra Governamentais	R\$ 14.800,00	
Desvalorização e Perda de Ativos	R\$ 5.000,00	
Perdas com Alienação	R\$ 5.000,00	
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Negativo de Participações		
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	R\$ 75.900,00	

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS		
(Decorrentes de Execução Orçamentária)	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
Incorporação de Ativos	R\$ 44.000,00	
Desincorporação de Passivos		
Incorporação de Passivos	R\$ 15.500,00	
Desincorporação de Ativos	R\$ 11.800,00	

FIGURA 8 – Demonstração das Variações Patrimoniais Nova.

Fonte: Brasil (2012).

4 NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONFORME NBC T 16.6 E MCASP

4.1 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A DMPL tem como objetivo mostrar o déficit ou superávit patrimonial do exercício, o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis, os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores e as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Quanto a estrutura desse demonstrativo, de acordo com o MCASP (BRASIL, 2011, p. 593):

A demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL contemplará, no mínimo, os itens contidos na estrutura descrita nesta Parte, segregados em colunas, discriminando, por exemplo:

- a) Patrimônio Social/Capital Social,
- b) Adiantamento para Futuro Aumento de Capital,
- c) Reservas de Capital,
- d) Ajustes de Avaliação Patrimonial,
- e) Reservas de Lucros,
- f) Demais Reservas,
- g) Resultados Acumulados.,
- h) Ações/Cotas em Tesouraria.

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação.

Com relação ao CFC, a DMPL só passou a integrar o conjunto das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público com a publicação da Resolução 1.437 de 2013 (CPC, 2013), que incluiu esse demonstrativo na NBCT 16.6.

4.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A Demonstração do Resultado Econômico (DRE) foi criada pela NBCT SP 16.6, cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos, sua elaboração é facultativa.

Segundo o MCASP (BRASIL, 2011), Custo de oportunidade (CO) é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública. Receita Econômica (RE) é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO). Custo de Execução (CE) é o valor despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado (REA).

O REA é, pois, o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente do gestor público, calculado a partir da diferença entre a RE e o CE, demonstrando o quanto houve de economia na ação pública.

Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos Serviços Prestados e dos bens ou produtos fornecidos	R\$ 300,00	
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública	-R\$ 100,00	
3. Margem Bruta	R\$ 200,00	
4. (-) Custos indiretos com a execução da ação pública	R\$ -	
5. (=) Resultado Econômico Apurado	R\$ 200,00	

FIGURA 9 – DRE – Demonstração do Resultado Econômico.

Fonte: Brasil (2011; 2012)

O custo que o ente possui para prestação do serviço em análise, consiste apenas na contratação do serviço de vigilância, no valor de R\$100,00, já o custo de oportunidade existente refere-se à despesa mensal com serviço de vigilância que, se executada por servidor do quadro, importaria em R\$ 300,00.

4.3 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (DFC)

Essa demonstração traz um maior controle financeiro e gerencial da Administração Pública, proporcionando aos usuários instrumento para analisar a capacidade do órgão ou entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e suas necessidades de liquidez, analisando por exemplo, eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos. A DFC gera um maior grau de comparabilidade na apresentação do desempenho operacional entre entidades públicas, pois reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis.

Na DFC, figurarão como ingressos as receitas orçamentárias arrecadadas e como dispêndios as despesas orçamentárias e os restos a pagar pagos.

Deverá ser preparada pelo método direto ou indireto e demonstrará as movimentações ocorridas no caixa e equivalentes de caixa. Sua estrutura se divide em

três fluxos, **as operações**, que inclui os ingressos e os desembolsos referentes à ação pública, bem como outros fluxos que não se classificam como sendo de investimento ou financiamento, **os investimentos**, que inclui os recursos referentes à compra e à venda de ativo não circulante, e também, ingressos por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza e por último, **o de financiamento**, inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Apesar da NBCT 16.6 (CFC, 2008b) mencionar os métodos direto e indireto, a última edição do MCASP (BRASIL, 2012) recomenda que o ente público elabore a DFC pelo método direto, inclusive disponibilizando um modelo contendo apenas esse método de DFC.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos [...] (BRASIL, 2012, p. 39).

A demonstração dos fluxos de caixa deve ser elaborada, preferencialmente, pelo método direto. (BRASIL, 2012, p. 40).

	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS	R\$ 42.000,00	
Receitas Derivadas	R\$ 40.000,00	
Tributárias, Contribuições, Outras Receitas Derivadas	R\$ 40.000,00	
Receitas Originárias	R\$ 2.000,00	
Patr., Agr., Indl., Serv., Outras Rec., Origem Rem., Das Disp.	R\$ 2.000,00	
Transferências	R\$ -	
Interg. (da União, dos Estados e DF, dos Munic.)	R\$ -	
Intragovernamentais	R\$ -	
DESEMBOLSOS	R\$ 20.200,00	
Pessoal e Outras Despesas Correntes por Função	R\$ 20.200,00	
Legislativa, Administ., Saúde, Educação, etc...	R\$ 20.200,00	
Juros e Encargos de Dívida	R\$ -	
Dívida Interna, Externa, Outros Encargos da Dívida	R\$ -	
Transferências	R\$ -	
Intergovernamentais (a União, a Estados e DF, a Municípios)	R\$ -	
Intragovernamentais	R\$ -	
(a) FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES	R\$ 21.800,00	

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS:		R\$ 14.000,00
ALIENAÇÃO DE BENS	R\$ 14.000,00	
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	R\$ -	
DESEMBOLSOS		R\$ 20.000,00
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE	R\$ 20.000,00	
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
(b) FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	-R\$ 6.000,00	
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS:		R\$ 15.500,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	R\$ 15.000,00	
DESEMBOLSOS:		R\$ -
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA	R\$ -	
(c) FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	R\$ 15.500,00	
APURAÇÃO O FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
Geração Líquida de Caixa e Equivalente de Caixa (f) = (d - e)		R\$ 31.300,00
Caixa e Equivalente de Caixa Inicial (e)		R\$ -
Caixa e Equivalente de Caixa Final (d) = (a + b + c)		R\$ 31.300,00

FIGURA 10 – DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa.

Fonte: Brasil (2011; 2012)

5 CONCLUSÃO

Diante dos dados coletados através de pesquisa bibliográfica, houve o intuito de apresentar as principais mudanças das Demonstrações Contábeis aplicadas a Setor Público. O objetivo foi o de reunir informações sobre como era o conjunto e a estrutura das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público com a aplicação da Lei 4.320/64 e como passou a ser com a implantação das Novas Normas Aplicadas ao Setor Público, onde se pode concluir que as mudanças trouxeram um maior nível de evidenciação contábil e transparência para a gestão pública, tanto pelas alterações nas estruturas dos demonstrativos que já integravam o conjunto das DCs como pela inclusão de novos demonstrativos.

Pode-se observar uma “aproximação” da contabilidade pública com a contabilidade societária, principalmente ao incluir no conjunto dos demonstrativos contábeis a DMPL, o DFC e as alterações na estrutura do Balanço Patrimonial. Outra mudança significativa trazida com as novas normas foi a inclusão do Subsistema de Custos, que gera insumo para a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, aumentando a evidenciação e otimização dos custos do setor público.

Sugere-se para futuras pesquisas a comparação entre as normas internacionais (IPSAS) e as NBC T SP, com o objetivo de averiguar o estágio atual do processo de

convergência no país. Espera-se que esse artigo possa contribuir para um maior entendimento sobre as principais modificações das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei 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>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: parte V Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Portaria STN nº 437/2012. 5. ed. Brasília, 2012. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_V_-_DCASP.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008a. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.268**, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.366**, de 02 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.437**, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03 nov. 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.