



# Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Giceli Elísio de Barros Martins

Secretaria de  
Administração



## EXPEDIENTE

**Governador de Pernambuco**  
Paulo Henrique Saraiva Câmara

**Vice-governadora de Pernambuco**  
Luciana Barbosa de Oliveira Santos

•

### SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO

**Secretária**  
Marília Raquel Simões Lins

**Secretário Executivo**  
Adailton Feitosa Filho

**Diretora do CEFOSPE**  
Analúcia Mota Vianna Cabral

**Coordenação de Educação Corporativa**  
Priscila Viana Canto Matos

**Chefe da Unidade de Coordenação Pedagógica**  
Marilene Cordeiro Barbosa Borges

**Autor**  
Giceli Elísio de Barros Martins

**Revisão de Língua Portuguesa**  
Eveline Mendes Costa Lopes

**Diagramação**  
Sandra Cristina da Silva

•

Material produzido pelo Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos do Poder Executivo Estadual – CEFOSPE

**Junho, 2020 (1ª ed.)**

---

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Ana Luiza de Souza/ CRB 2066

M386c    Martins, Giceli Elísio de Barros  
Contabilidade Aplicada ao Setor Público/ Giceli Elísio de Barros Martins; Governo do Estado de Pernambuco, Secretaria de Administração, Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos do Poder Executivo Estadual. – Recife: Cefospe, 2020. 61p.: il.

1. 1.Contabilidade. 2. Patrimônio público. I. Governo do Estado de Pernambuco. II. Secretaria de Administração. III. CEFOSPE.

CDD 657  
CDU 657.1

---

## Sumário

|                                                                                                                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Processo de Convergência Contábil no Setor Público.....                                                                                                                                      | 5  |
| Contabilidade: Conceito, Objeto e Campo de Aplicação.....                                                                                                                                    | 6  |
| Revogação dos Princípios Contábeis: da Entidade,<br>da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original,<br>da Competência e da Prudência x NBC TSP Estrutura Conceitual ..... | 7  |
| Classificação do Patrimônio Público: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido .....                                                                                                               | 18 |
| Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.....                                                                                                                                               | 19 |
| Transações no Setor Público: Variações Patrimoniais Quantitativas e Qualitativas .....                                                                                                       | 24 |
| Características Qualitativas.....                                                                                                                                                            | 24 |
| Depreciação, Amortização e Exaustão Depreciação .....                                                                                                                                        | 27 |
| Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.....                                                                                                               | 33 |
| Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP.....                                                                                                                              | 41 |
| Referências .....                                                                                                                                                                            | 59 |
| Sobre a autora .....                                                                                                                                                                         | 61 |

## Processo de Convergência Contábil no Setor Público



A contabilidade no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas.

Nesse contexto de convergência, nós podemos observar que ocorreu uma evolução histórica nas finanças públicas. O primeiro marco histórico ocorreu com a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu regras gerais de finanças públicas, com foco principal no orçamento público. Outro avanço relevante foi a edição da Lei nº 101/2000 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu para toda a federação limites da dívida, garantias, restos a pagar, operações de crédito, despesas com pessoal, com o intuito de equilibrar as finanças públicas e garantir maior transparência na gestão fiscal. Em consonância com os fatos, a Portaria do MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, enquanto órgão central do sistema de contabilidade federal, edite manuais, normativos, instruções e plano de contas em âmbito nacional, visando à consolidação das contas contábeis.

Podemos observar, ainda, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a busca da convergência da International Public Sector

Accounting Standards (IPSAS), editada pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). E, por fim, a edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência

nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade, o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

## **Contabilidade: Conceito, Objeto e Campo de Aplicação**

Contabilidade é a ciência, que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil, que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis. Além disso, coleta, registra e controla os atos e fatos de natureza patrimonial, orçamentária e financeira do patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, nas entidades da administração pública e a elas equiparadas, proporcionando aos interessados informações relevantes em apoio aos processos de tomada de decisão e de prestação de contas.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.



Foto: Palácio do Campo das Princesas

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é **aplicado** às entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos pelos tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive empresas estatais dependentes).

## Revogação dos Princípios Contábeis x NBC TSP Estrutura Conceitual

Consideração do Conselho Federal de Contabilidade sobre a revogação dos Princípios Contábeis:

“Em 2008, quando se iniciou o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais – *International Financial Reporting Standards* (IFRS), para o setor privado, e *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), para a área pública – a Resolução nº 750/1993 teve que ser revista em razão da aprovação do “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Esse Pronunciamento foi referendado pelo CFC e deu origem à NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (Resolução nº 1.121/2008).

Naquele ano, com a publicação da NBC T 1, houve reflexões sobre a oportunidade de revogação da Resolução nº 750/1993, considerando-se que passariam a coexistir duas orientações sobre as características da informação contábil do setor privado. Decidiu-se, na época, que a resolução não seria revogada, porque seria realizada, futuramente, uma revisão em seu conteúdo para adequação à NBC T 1 e, também, para a manutenção dos princípios para as entidades do setor público.

Em 2011, a NBC T1 foi revogada pela **Resolução nº 1.374**, que lhe deu nova redação, passando a ser intitulada NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

No processo de revisão da Resolução nº 750/1993, surgiram questões como a preponderância de alguns princípios da contabilidade sobre outros – ou seja, alguns princípios não apresentados na Resolução nº 750/1993 poderiam ser interpretados como de menor relevância, ou não “fundamentais”, gerando dúvidas para os profissionais.

Outro ponto considerado no processo de revisão da resolução foi a mudança do contexto socioeconômico do Brasil, que levou à necessidade de alguns ajustes, como a avaliação da aplicabilidade do princípio da atualização monetária no contexto da estabilidade financeira. Desse processo de revisão, surgiu a Resolução nº 1.282/2010, alterando a Resolução nº 750/1993.

A convergência da contabilidade das empresas privadas ao padrão internacional (IFRS) avançou rapidamente. Enquanto isso, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp) iniciava a busca por padrões internacionais e carecia de uma Estrutura Conceitual que pudesse ampliar os princípios da contabilidade sob a perspectiva do setor público.

As primeiras NBC TSP (NBC T 16.1 a 16.10), editadas em 2008, buscaram compatibilizar as diretrizes dos princípios de contabilidade com a informação contábil do setor público alinhada aos padrões internacionais.

Em 2015, em razão da necessidade de se aprimorar a Casp, o Conselho Federal de Contabilidade criou uma comissão para avançar no processo de convergência das NBC TSP às Ipsas. Adotou-se a estratégia de convergência integral às Ipsas, ou seja, as normas internacionais passariam a ser traduzidas e adaptadas, sempre que necessário, à realidade brasileira.

Da mesma forma como ocorreu no processo de convergência da contabilidade do setor privado, a primeira norma da área pública convergida foi a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, publicada no DOU do dia 4 de outubro de 2016.

Com isso, os Princípios de Contabilidade, sob o ponto de vista das Estruturas Conceituais dos setores privado e público, passaram a ser comportados dentro das normas específicas, respectivamente, a NBC TG Estrutura Conceitual (Resolução nº 1.374/2011) e a NBC TSP EC.

Diante desses fatos, tornou-se necessária e natural a revogação da Resolução nº 750/1993, para evitar eventual conflito de referência conceitual”.

Fonte: <https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>

De acordo com a Resolução 750/93 (que foi revogada pela NBC TSP Estrutura Conceitual), são princípios de contabilidade:

- ✚ Entidade;
- ✚ Continuidade;
- ✚ Oportunidade;
- ✚ Registro pelo Valor Original;
- ✚ Competência; e
- ✚ Prudência.

#### • Princípio da Entidade de acordo com a Resolução nº 750/93

- ✓ O princípio da **Entidade** está assim disposto no Art. 4:

Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios

existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou à instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

**Parágrafo único** – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

➤ Perspectiva do setor público

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e na responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

• **Princípio da Entidade conforme NBC TSP Estrutura Conceitual**

Podemos achar uma relação com o princípio da Entidade no item 2.1 da norma supracitada, que trata do objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil.

De acordo com o **item 2.1**, temos:

“Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão”.

• **Princípio da Continuidade de acordo com a Resolução nº 750/93**

✓ O princípio da **Continuidade** está assim disposto no Art. 5:

Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio consideram essa circunstância.

➤ Perspectiva do setor público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade ocorre enquanto perdurar sua finalidade.

- **Princípio da Continuidade conforme NBC TSP Estrutura Conceitual**

Podemos achar uma relação com o princípio da Continuidade no item 2.24 da norma supracitada, que trata do resultado da prestação de serviços.

De acordo com o **item 2.24**, temos:

“A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (accountability), isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela. Decisões de doadores sobre a alocação de recursos para entidades e programas específicos são também tomadas com base em informação sobre os resultados da prestação de serviços durante o período e os objetivos da prestação de serviços no futuro (pelo menos em parte)”.

- **Princípio da Oportunidade de acordo com a Resolução nº 750/93**

✓ O princípio da **Oportunidade** está assim disposto no Art. 6:

Refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

➤ **Perspectiva do setor público**

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

- **Princípio da Oportunidade conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual**

Podemos achar uma relação com o princípio da Oportunidade nos itens 3.19, que trata de tempestividade, e 3.6, que trata de relevância.

De acordo com o **item 3.19**, temos:

“Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (accountability) e sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil”.

De acordo com o **item 3.6**, temos:

“As informações financeiras e não financeiras são relevantes, caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela”.

• **Princípio do Registro pelo Valor Original de acordo com a Resolução n. 750/93**

✓ O princípio do **Registro pelo valor original** está assim disposto no Art. 7:

Determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

- I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e
- II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:
  - a) Custo corrente – os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos, se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que

seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

- b)** Valor realizável – os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;
- c)** Valor presente – os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa, que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa, que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;
- d)** Valor justo – é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos;
- e)** Atualização monetária – os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis, mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

- I** – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II** – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e
- III** – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de
- IV** – indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

➤ Perspectiva do setor público

Nos registros dos atos e fatos contábeis, será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, baseado em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

• **Princípio do Registro pelo Valor Original, conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual**

Podemos achar uma relação com o princípio do Registro pelo Valor Original nos itens 7.13, 7.22, 7.23, 7.24, 7.25, 7.37, 7.38, 7.49, 7.59, que tratam de bases

de mensuração para os ativos, e 7.69, 7.70, 7.74, 7.80, 7.82, 7.87, que tratam de bases de mensuração para os passivos.

De acordo com o **item 7.13**, temos:

“Custo histórico de um ativo é a importância fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.”

De acordo com o **item 7.22**, temos:

“As mensurações a valor corrente refletem o ambiente econômico vigente na data de apresentação do relatório.”

De acordo com o **item 7.23**, temos:

(a) “Existem quatro bases de mensuração a valor corrente para os ativos:

(b) valor de mercado;

(c) custo de reposição ou substituição;

(d) preço líquido de venda; e

(e) valor em uso.”

De acordo com o **item 7.24**, temos:

“Valor de mercado para ativos é o montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado.”

De acordo com o **item 7.25**, temos:

“Na aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são os mesmos, caso os custos da

transação sejam ignorados, e a transação seja uma transação com contraprestação. A extensão na qual o valor de mercado satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil e as necessidades de informação dos usuários depende, parcialmente, da qualidade das evidências do mercado. Essas, por sua vez, dependem das características do mercado no qual o ativo é comercializado. O valor de mercado é especialmente apropriado quando se julga que a diferença entre os valores de entrada e de saída provavelmente não será significativa ou o ativo é mantido com a intenção de ser vendido.”

De acordo com o **item 7.37**, temos:

“Custo de reposição ou substituição é o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.”

De acordo com o **item 7.38**, temos:

“O custo de reposição difere do valor de mercado, porque:

- (a) no contexto do setor público, é, explicitamente, um valor de entrada, que reflete o custo de reposição do potencial de serviços do ativo;
- (b) inclui todos os custos que seriam, necessariamente, incorridos na reposição do potencial de serviços do ativo; e
- (c) é específico à entidade e, portanto, reflete a posição econômica da entidade em vez da posição predominante em mercado hipotético. Por exemplo, o custo de reposição de veículo é menor para a entidade que normalmente adquire grande número de veículos em uma única transação, sendo capaz de negociar descontos do que para a entidade que compra os veículos individualmente.”

De acordo com o **item 7.49**, temos:

“Preço líquido de venda é o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.”

De acordo com o **item 7.59**, temos:

“O valor em uso é um valor específico à entidade, que reflete o montante o qual pode ser obtido do ativo por meio da sua operação e de sua alienação ao final da sua vida útil.”

De acordo com o **item 7.69**, temos:

“Esta seção discute as bases de mensuração para os passivos, não repete toda a discussão sobre os ativos e considera as seguintes bases de mensuração:

- (a) custo histórico;
- (b) custo de cumprimento da obrigação;
- (c) valor de mercado;
- (d) custo de liberação; e
- (e) preço presumido.”

De acordo com o **item 7.70**, temos:

“Custo histórico para o passivo é a importância recebida para se assumir uma obrigação, que corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.”

De acordo com o **item 7.74**, temos:

“Custo de cumprimento da obrigação corresponde aos custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.”

De acordo com o **item 7.80**, temos:

“Valor de mercado para passivos é o montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.”

De acordo com o **item 7.82**, temos:

“O custo de liberação é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos. O custo de liberação se refere ao montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. O custo de liberação é o montante, que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Quando há mais de um modo de garantir a liberação do passivo, o custo de liberação é aquele que representa o menor montante. Isso é consistente com a abordagem para os ativos, em que, por exemplo, o preço líquido de venda não refletiria o montante que deveria ser recebido na venda a sucateiro, caso o preço maior pudesse ser obtido na venda para o comprador que utilizaria o ativo.”

De acordo com o **item 7.87**, temos:

“O preço presumido é o termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos. Do mesmo modo que o custo de reposição representa o montante que a entidade pagaria racionalmente para adquirir o ativo, o

preço presumido representa o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. As transações com contraprestação realizadas em condições normais fornecem evidência do preço presumido – esse não é o caso das transações sem contraprestação.”

- **Princípio da Competência conforme Resolução nº 750/93:**

✓ O princípio da **Competência** está assim disposto no Art. 9º:

Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

➤ **Perspectiva do setor público:**

O Princípio da Competência é aquele, que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

- **Princípio da Competência conforme NBC TSP Estrutura Conceitual:**

Podemos achar uma relação com o princípio da Competência no item 22, que trata de relacionamento com estatísticas de finanças públicas.

De acordo com o **item 22**, temos:

“As demonstrações contábeis e os relatórios de EFP têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para (a) informação contábil, baseada no regime de competência, (b) ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e (c) informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas de relatórios que sustentam essas informações.”

- **Princípio da Prudência de acordo com a Resolução CFC nº 750/93:**

✓ O princípio da **Prudência** está assim disposto no Art. 10:

Determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais, que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

➤ **Perspectiva do setor público**

As estimativas de valores, que afetam o patrimônio, devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

- **Princípio da Prudência conforme NBC TSP 04:**

Podemos achar uma relação com o princípio da Prudência no item 17, que trata de mensuração de estoques.

De acordo com o **item 17**, temos:

“Estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o custo corrente de reposição, quando são mantidos para:

**a)** distribuição gratuita ou por valor irrisório;

**b)** consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.”

## **Classificação do Patrimônio Público: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido**

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, seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

O Patrimônio Público é estruturado em três grupos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

- **Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.**

Os ativos devem ser classificados como circulante, quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a) Estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b) Tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

- **Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.**

Os passivos devem ser classificados como circulantes, quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

- **Patrimônio Líquido ou Situação Patrimonial Líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida no Balanço Patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante positivo ou negativo.**

Integram o patrimônio líquido: patrimônio ou capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, demais reservas, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos. No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

## Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

### Conceito

Segundo o MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, o **Plano de contas** é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, a qual permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a

elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

### Objetivo

O PCASP alinha-se a essa finalidade mediante a padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para esses usuários.

Dessa forma, podemos citar como objetivos do PCASP:

- a)** Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b)** Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c)** Atender à administração direta e à indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d)** Permitir o detalhamento das contas contábeis, com base no nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e)** Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f)** Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g)** Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Government Finance Statistics Manual (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;

- h)** Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i)** Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

### **Conta Contábil**

Conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

### **Alcance do PCASP**

A utilização do PCASP é obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações e empresas estatais dependentes. A utilização do PCASP é facultativa para as demais entidades.

### **Natureza da informação contábil**

A metodologia utilizada para a estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos, de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados. Essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com sua natureza.

O PCASP está estruturado de acordo com as seguintes naturezas das informações contábeis:

- a)** Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b)** Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados à composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas;
- c)** Natureza de Informação de Controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão, cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

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

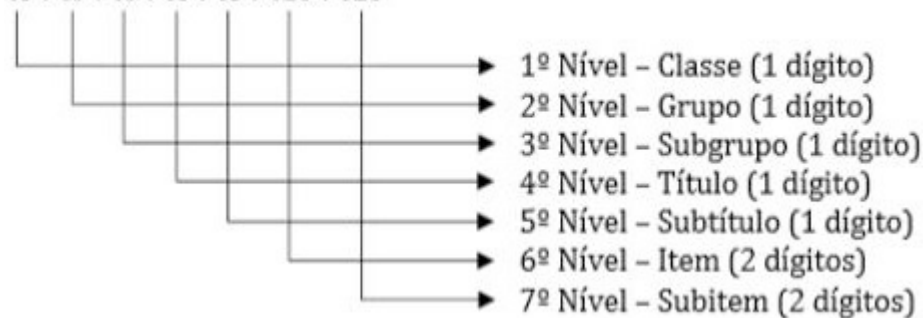
| PCASP                  |                                                       |                                                      |
|------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Natureza da Informação | Classes                                               |                                                      |
| Patrimonial            | 1. Ativo                                              | 2. Passivo                                           |
|                        | 3. Variação Patrimonial Diminutiva – VPD              | 4. Variação Patrimonial Aumentativa – VPA            |
| Orçamentária           | 5. Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento | 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento |
| Controle               | 7. Controles Devedores                                | 8. Controles Credores                                |

Fonte: MCASP.

### Estrutura do Código da Conta Contábil

As contas contábeis do PCASP são identificadas por códigos, com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a seguinte estrutura:

X . X . X . X . X . XX . XX



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

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1 – Ativo</b><br>- Ativo Circulante<br>- Ativo Não Circulante<br><br><b>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</b><br>3.1 – Pessoal e Encargos<br>3.2– Benefícios Previdenciários<br>3.3– Uso de bens, serviços, consumo de capital fixo<br>3.4– Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras<br>3.5– Transferências Concedidas<br>3.6– Desvalorização e Perda de Ativos Tributárias<br>3.7– Outras Variações Patrimoniais Diminutivas | <b>2 – Passivo</b><br>2.1– Passivo Circulante<br>2.2– Passivo Não Circulante<br>2.3– Patrimônio Líquido<br><br><b>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</b><br>4.1 – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria<br>4.2– Contribuições<br>4.3– Exploração e venda de bens, serviços e direitos<br>4.4– Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras<br>4.5– Transferências Recebidas<br>4.6– Valorização e Ganhos com Ativos<br>4.7– Outras Variações Patrimoniais Aumentativas |
| <b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b><br>5.1 – Planejamento Aprovado<br>5.2 – Orçamento Aprovado<br>5.3 – Inscrição de Restos a Pagar                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b><br>6.1 – Execução do Planejamento<br>6.2 – Execução do Orçamento<br>6.3 – Execução de Restos a Pagar                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>7 – Controles Devedores</b><br>7.1 – Atos Potenciais<br>7.2 – Administração Financeira<br>7.3 – Dívida Ativa<br>7.4 – Riscos Fiscais<br>7.5 – Custos<br>7.6 – Outros Controles                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>8 – Controles Credores</b><br>8.1 – Execução dos Atos Potenciais<br>8.2 – Execução da Administração Financeira<br>8.3 – Execução da Dívida Ativa<br>8.4 – Execução de Riscos Fiscais<br>8.5 – Apuração de Custos<br>8.6 – Outros Controles                                                                                                                                                                                                                                     |

Fonte: MCASP

### Detalhamento da Conta Contábil

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

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

### 5º Nível – Consolidação

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, com a adequada elaboração das DCASP e do BSPN, foi criado, no PCASP, um mecanismo para a segregação dos valores das transações, que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Esse mecanismo consiste na utilização do 5º nível (Subtítulo) das classes 1, 2, 3 e 4 do PCASP (contas de natureza patrimonial) para identificar os saldos recíprocos da seguinte forma:

| 5º Nível (Subtítulo) – Consolidação |                        |                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| x.x.x.x.1.xx.xx                     | CONSOLIDAÇÃO           | Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).                                                                                 |
| x.x.x.x.2.xx.xx                     | INTRA OFSS             | Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) do mesmo ente.                                                                       |
| x.x.x.x.3.xx.xx                     | INTER OFSS – UNIÃO     | Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e a União.      |
| x.x.x.x.4.xx.xx                     | INTER OFSS – ESTADO    | Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um estado.    |
| x.x.x.x.5.xx.xx                     | INTER OFSS – MUNICÍPIO | Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um município. |

Fonte: MCASP

### Atributo da Conta Contábil

- a) Código: estrutura numérica, que identifica cada uma das contas que compõem o plano de contas;
  - b) Título/Nome: designação que identifica o objeto de uma conta;
  - c) Função: descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta;
  - d) Natureza do Saldo: identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos.
- I – Conta Devedora: possui saldo predominantemente devedor;
- II – Conta Credora: possui saldo predominantemente credor;
- III – Conta Mista/Híbrida: possui saldo devedor ou credor.

## Transações no Setor Público: Variações Patrimoniais Quantitativas e Qualitativas

As variações patrimoniais são transações, que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado.

As variações patrimoniais que afetem

o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.

As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas:

- + **Quantitativas:** são aquelas decorrentes de transações no setor público, que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido;
- + **Qualitativas:** são aquelas decorrentes de transações no setor público, que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Observação: As transações que envolvam valores de terceiros são aquelas, que o órgão responde como fiel depositário e que não afetam o patrimônio líquido, devendo, por isso, ser demonstradas de forma segregada.

### Características Qualitativas

O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

As características qualitativas são atributos, que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. São elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade. As restrições inerentes à informação são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras. Entretanto, na prática, talvez não seja possível alcançar todas as características qualitativas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário.

**Características Qualitativas da Informação Contábil:**

✚ Relevância;

✚ Representação Fidedigna;

✚ Compreensibilidade;

✚ Tempestividade;

✚ Comparabilidade;

✚ Verificabilidade.

### **Relevância**

As informações financeiras e não financeiras são relevantes, caso sejam capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela.

### **Representação Fidedigna**

Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

### **Compreensibilidade**

A compreensibilidade é a qualidade da informação, que permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações contábeis devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como natureza da informação apresentada. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta.

### **Tempestividade**

Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins do objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (accountability) e sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

### **Comparabilidade**

Comparabilidade é a qualidade da informação, que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. Não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação. A informação sobre a situação patrimonial da entidade, o desempenho, os fluxos de caixa, a conformidade com os orçamentos aprovados ou com outra legislação relevante ou com os demais regulamentos relacionados à captação e à utilização dos recursos, o desempenho da prestação de serviços e os seus planos futuros, é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

### **Verificabilidade**

A verificabilidade é a qualidade da informação, que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. Essa característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

## **Depreciação, Amortização e Exaustão Depreciação**

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação sistemática durante esse período. A depreciação tem como característica fundamental a redução do valor do bem e se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A causa que influencia a redução do valor é a existência de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado.

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

- a)** Deterioração física;
- b)** Desgastes com uso; e
- c)** Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação se encontra vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Para efetuar a depreciação, é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo. Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento, na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a VPD de depreciação pode ser zero, enquanto não houver produção.

A depreciação cessa quando do término de vida útil do ativo ou quando ele é desreconhecido. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação, têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

As tabelas de depreciação, contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas, deverão ser estabelecidas pelo próprio ente, de acordo com as características particulares da sua utilização. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão.

### **Valor Depreciável e Período de Depreciação**

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

$$\text{Valor Depreciável} = \text{Valor Bruto} - \text{Valor Residual}$$

### **Métodos de Depreciação**

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar, de forma sistemática, o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam depreciados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens a exemplo de veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso.

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

### Caso Prático 1: Método das Cotas Constantes

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes.

O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e o valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

| Caso Prático 1 |             |                       |                                    |
|----------------|-------------|-----------------------|------------------------------------|
| Ano            | Depreciação | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil             |
| 1              | R\$ 400,00  | R\$ 400,00            | R\$ 2.200,00                       |
| 2              | R\$ 400,00  | R\$ 800,00            | R\$ 1.800,00                       |
| 3              | R\$ 400,00  | R\$ 1.200,00          | R\$ 1.400,00                       |
| 4              | R\$ 400,00  | R\$ 1.600,00          | R\$ 1.000,00                       |
| 5              | R\$ 400,00  | R\$ 2.000,00          | R\$ 600,00                         |
|                |             |                       | <b>Valor Residual = R\$ 600,00</b> |

Fonte: MCASP

### Caso Prático 2: Método da Soma dos Dígitos

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e o valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

| Caso Prático 2 |                                     |                       |                                    |
|----------------|-------------------------------------|-----------------------|------------------------------------|
| Ano            | Depreciação                         | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil             |
| 1              | $5/15 \times 2.000,00 = R\$ 666,67$ | R\$ 666,67            | R\$ 1.933,33                       |
| 2              | $4/15 \times 2.000,00 = R\$ 533,33$ | R\$ 1.200,00          | R\$ 1.400,00                       |
| 3              | $3/15 \times 2.000,00 = R\$ 400,00$ | R\$ 1.600,00          | R\$ 1.000,00                       |
| 4              | $2/15 \times 2.000,00 = R\$ 266,67$ | R\$ 1.866,67          | R\$ 733,33                         |
| 5              | $1/15 \times 2.000,00 = R\$ 133,33$ | R\$ 2.000,00          | R\$ 600,00                         |
|                |                                     |                       | <b>Valor Residual = R\$ 600,00</b> |

Fonte: MCASP

### Caso Prático 3: Método das Unidades Produzidas

| Caso Prático 3 |             |                       |                                    |
|----------------|-------------|-----------------------|------------------------------------|
| Ano            | Depreciação | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil             |
| 1              | R\$ 200,00  | R\$ 200,00            | R\$ 2.400,00                       |
| 2              | R\$ 200,00  | R\$ 400,00            | R\$ 2.200,00                       |
| 3              | R\$ 200,00  | R\$ 600,00            | R\$ 2.000,00                       |
| 4              | R\$ 200,00  | R\$ 800,00            | R\$ 1.800,00                       |
| 5              | R\$ 200,00  | R\$ 1.000,00          | R\$ 1.600,00                       |
| 6              | R\$ 200,00  | R\$ 1.200,00          | R\$ 1.400,00                       |
| 7              | R\$ 200,00  | R\$ 1.400,00          | R\$ 1.200,00                       |
| 8              | R\$ 200,00  | R\$ 1.600,00          | R\$ 1.000,00                       |
| 9              | R\$ 200,00  | R\$ 1.800,00          | R\$ 800,00                         |
| 10             | R\$ 200,00  | R\$ 2.000,00          | R\$ 600,00                         |
|                |             |                       | <b>Valor Residual = R\$ 600,00</b> |

Fonte: MCASP

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e o valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção, que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade. Assim a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

## **Amortização**

A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada, tendo como característica fundamental a redução do valor do bem.

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.

Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

## **Métodos de Amortização**

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar, de forma sistemática, o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o método linear (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado.

## **Determinação do Valor Residual**

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

a) Haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil;  
ou

b) Exista mercado ativo para ele e, cumulativamente:

I – o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;

II – seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

### **Exaustão**

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

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo.

Por exemplo, no caso abaixo:

a) Jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00;

b) Extração realizada no mês de 40.000 toneladas. O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\% \text{ Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes à capacidade de extração/aproveitamento bem como os relativos à extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

## **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**

### **Disponibilidades**

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

### **Créditos e Obrigações**

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados de acordo com as bases de mensuração dos ativos e dos passivos descritas neste capítulo, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis, salvo se houver orientação diversa em capítulos específicos.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados, considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.

O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar (ou extinguir) a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

### **Estoques**

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

- a) Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
- b) Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do Art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- a)** Distribuição gratuita ou por valor irrisório, exemplo: produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica;
- b)** Consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório, exemplo: estoque para merenda escolar (quando a entidade possui merendeira que prepara a comida).

### **Custo dos Estoques**

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O custo de aquisição compreende:

- a)** O preço de compra;
- b)** Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- c)** Frete (transporte);
- d)** Seguro;
- e)** Manuseio;
- f)** Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

O custo de transformação inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

- a)** Mão de obra direta;
- b)** Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

## **Investimentos Permanentes**

### **Método da Equivalência Patrimonial**

As participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo, e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

- a) Aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e
- b) Subtração, do montante referido na alínea “a”, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

### **Método do Custo**

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento à medida que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

- a) Na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- b) Como venda no curso ordinário das operações.

## **Imobilizado**

É o item tangível, que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização se dará por mais de um período (exercício).

## **Bens Móveis**

Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis: máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

## **Bens Imóveis**

Compreende os bens vinculados ao terreno (solo), que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos desse tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a)** Bens de uso especial: compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis, dentre outros;
- b)** Bens dominiais/dominicais: compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em
- c)** contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados à reforma agrária, dentre outros;
- d)** Bens de uso comum do povo: podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público;

- e) Bens imóveis em andamento: compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros;
- f) Demais bens imóveis: compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

### **Mensuração**

Um item do ativo imobilizado deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local, por exemplo, desenvolver estacionamento, estradas etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- a) Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

### **Reavaliação**

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado, a entidade adotar esse modelo de mensuração, é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente de seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Para esses casos, as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizadas somente se houver necessidade.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado, à qual pertence esse ativo, seja reavaliada.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas:

- a)** Terrenos;
- b)** Edifícios operacionais;
- c)** Estradas;
- d)** Maquinário;
- e)** Redes de transmissão de energia elétrica;
- f)** Navios;
- g)** Aeronaves;
- h)** Equipamentos militares especiais;
- i)** Veículos a motor;
- j)** Móveis e utensílios;
- k)** Equipamentos de escritório;
- l)** Plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos, e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha

como referência a compra de um bem, este deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação pode ser realizada mediante a elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores.

O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos as seguintes informações:

- a) Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) A identificação contábil do bem;
- c) Quais foram os critérios utilizados para a avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação ou de exaustão;
- e) Data de avaliação; e
- f) A identificação do responsável pela reavaliação.

### **Redução ao Valor Recuperável**

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que o ativo imobilizado possa ter sofrido perda ao valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para

adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico, ou seja, reflete o declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. A depreciação é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a redução ao valor recuperável é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para o ativo não gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços) bem como para o gerador de caixa (objetivo principal de gerar retorno comercial).

### **Valor recuperável**

É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo (ou da unidade geradora de caixa) e o seu valor em uso.

### **Valor justo líquido de despesas de venda**

É o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

### **Valor em uso de ativo gerador de caixa**

É o valor presente da estimativa dos fluxos de caixa futuros esperados do uso contínuo dos ativos e de sua alienação ao final de sua vida útil.

### **Intangível**

É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Caso essas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a)** For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b)** Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, o órgão ou entidade deve escolher um ativo intangível pelo modelo de custo, menos a amortização e a eventual perda por redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo modelo de reavaliação, quando aplicável.

## **Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP**

Segundo o MCASP, as seguintes demonstrações contábeis compõem o conjunto das DCASPs:

-  Balanço Orçamentário;
-  Balanço Financeiro;
-  Balanço Patrimonial;
-  Demonstração das Variações Patrimoniais;
-  Demonstração do Fluxo de Caixa;
-  Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
-  Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

### **Balanço Orçamentário**

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

O Balanço Orçamentário é composto por:

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

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

É importante destacar que, em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço

Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência.

Esse desequilíbrio ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário, que integra o cálculo do resultado orçamentário.

O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior. Esse desequilíbrio também ocorre pela reabertura de créditos adicionais, porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de nova arrecadação. Tanto o superávit financeiro utilizado quanto a reabertura de créditos adicionais estão detalhados no campo Saldo de Exercícios Anteriores do Balanço Orçamentário.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, em geral, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada. No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela lei orçamentária.

Dessa forma, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado), somando-se os valores da linha Total e da linha Saldos de Exercícios Anteriores, constantes da coluna Previsão Atualizada, e confrontando-se esse montante com o total da coluna Dotação Atualizada.

Recomenda-se a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

## Estrutura

## Quadro Principal

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br><b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b><br>ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------|------------------------------------|
| Exercício: 20XX                                                                                |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS                                                                         | Previsão<br>Inicial<br>(a) | Previsão<br>Atualizada<br>(b) | Receitas<br>Realizadas<br>(c) | Saldo<br>(d) = (c-b)          |                          |                                    |
| <b>Receitas Correntes (I)</b>                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita Tributária                                                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita de Contribuições                                                                       |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita Patrimonial                                                                            |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita Agropecuária                                                                           |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita Industrial                                                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Receita de Serviços                                                                            |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Transferências Correntes                                                                       |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Outras Receitas Correntes                                                                      |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Receitas de Capital (II)</b>                                                                |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Operações de Crédito                                                                           |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Alienação de Bens                                                                              |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Amortizações de Empréstimos                                                                    |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Transferências de Capital                                                                      |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Outras Receitas de Capital                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)</b>                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Operações de Crédito Internas                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Mobiliária                                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Contratual                                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Operações de Crédito Externas                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Mobiliária                                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Contratual                                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)</b>                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Déficit (VI)</b>                                                                            |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Saldos de Exercícios Anteriores</b>                                                         |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Superávit Financeiro                                                                           |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Reabertura de Créditos Adicionais                                                              |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS                                                                         | Dotação<br>Inicial<br>(e)  | Dotação<br>Atualizada<br>(f)  | Despesas<br>Empenhadas<br>(g) | Despesas<br>Liquidadas<br>(h) | Despesas<br>Pagas<br>(i) | Saldo da<br>Dotação<br>(j) = (f-g) |
| <b>Despesas Correntes (VIII)</b>                                                               |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Pessoal e Encargos Sociais                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Juros e Encargos da Dívida                                                                     |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Outras Despesas Correntes                                                                      |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Despesas de Capital (IX)</b>                                                                |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Investimentos                                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Inversões Financeiras                                                                          |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Amortização da Dívida                                                                          |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Reserva de Contingência (X)</b>                                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)</b>                                            |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)</b>                                            |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Amortização da Dívida Interna                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Dívida mobiliária                                                                              |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Outras Dívidas                                                                                 |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Amortização da Dívida Externa                                                                  |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Dívida Mobiliária                                                                              |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| Outras Dívidas                                                                                 |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XIII) = (XI + XII)</b>                                        |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Superávit (XIII)</b>                                                                        |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>TOTAL (XIV) = (XIII + XIII)</b>                                                             |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |
| <b>Reserva do RPPS</b>                                                                         |                            |                               |                               |                               |                          |                                    |

Fonte: MCASP

## Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS |                                                             |            |       |            |                                            | Exercício: 20XX |
|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------|-------|------------|--------------------------------------------|-----------------|
| Inscritos                                                         |                                                             | Liquidados | Pagos | Cancelados | Saldo<br>a<br>Pagar<br><br>(f) = (a+b-d-e) |                 |
| Em Exercícios<br>Anteriores<br><br>(a)                            | Em 31 de<br>Dezembro do<br>Exercício<br>Anterior<br><br>(b) |            |       |            |                                            |                 |
| Despesas Correntes                                                |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Pessoal e Encargos Sociais                                        |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Juros e Encargos da Dívida                                        |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Outras Despesas Correntes                                         |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Despesas de Capital                                               |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Investimentos                                                     |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Inversões Financeiras                                             |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| Amortização da Dívida                                             |                                                             |            |       |            |                                            |                 |
| TOTAL                                                             |                                                             |            |       |            |                                            |                 |

Fonte: MCASP

## Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS |                                    |                                                      |       |            |                                        |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------|-------|------------|----------------------------------------|
| Exercício: 20XX                                               |                                    |                                                      |       |            |                                        |
|                                                               | Inscritos                          |                                                      | Pagos | Cancelados | Saldo<br>a<br>Pagar<br>(e) = (a+b-c-d) |
|                                                               | Em Exercícios<br>Anteriores<br>(a) | Em 31 de<br>Dezembro do<br>Exercício Anterior<br>(b) |       |            |                                        |
| <b>Despesas Correntes</b>                                     |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Pessoal e Encargos Sociais                                    |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Juros e Encargos da Dívida                                    |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Outras Despesas Correntes                                     |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| <b>Despesas de Capital</b>                                    |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Investimentos                                                 |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Inversões Financeiras                                         |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| Amortização da Dívida                                         |                                    |                                                      |       |            |                                        |
| <b>TOTAL</b>                                                  |                                    |                                                      |       |            |                                        |

Fonte: MCASP

## Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

O Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

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

O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos:

|                                            |
|--------------------------------------------|
| Modo 1                                     |
| Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte |
| (-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior |
| = <b>Resultado Financeiro do Exercício</b> |

Fonte: MCASP

|                                            |
|--------------------------------------------|
| <b>Modo 2</b>                              |
| Receitas Orçamentárias                     |
| (+) Transferências Financeiras Recebidas   |
| (+) Recebimentos Extraorçamentários        |
| (-) Despesa Orçamentária                   |
| (-) Transferências Financeiras Concedidas  |
| (-) Pagamentos Extraorçamentários          |
| = <b>Resultado Financeiro do Exercício</b> |

Fonte: MCASP

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

A discriminação por fonte/destinação de recurso permite evidenciar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e despesa orçamentárias.

## Estrutura

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>BALANÇO FINANCEIRO                       |      |                 |                    |
|-----------------------------------------------------------------|------|-----------------|--------------------|
| EXERCÍCIO: 20XX                                                 |      |                 |                    |
| INGRESSOS                                                       |      |                 |                    |
|                                                                 | Nota | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Receita Orçamentária (I)</b>                                 |      |                 |                    |
| Ordinária                                                       |      |                 |                    |
| Vinculada                                                       |      |                 |                    |
| Recursos Vinculados à Educação                                  |      |                 |                    |
| Recursos Vinculados à Saúde                                     |      |                 |                    |
| Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS                 |      |                 |                    |
| Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS                 |      |                 |                    |
| Recursos Vinculados à Assistência Social                        |      |                 |                    |
| (...)                                                           |      |                 |                    |
| Outras Destinações de Recursos                                  |      |                 |                    |
| <b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>                |      |                 |                    |
| Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária           |      |                 |                    |
| Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária |      |                 |                    |
| Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS   |      |                 |                    |
| Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS   |      |                 |                    |
| <b>Recebimentos Extraorçamentários (III)</b>                    |      |                 |                    |
| Inscrição de Restos a Pagar Não Processados                     |      |                 |                    |
| Inscrição de Restos a Pagar Processados                         |      |                 |                    |
| Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados                     |      |                 |                    |
| Outros Recebimentos Extraorçamentários                          |      |                 |                    |
| <b>Saldo do Exercício Anterior (IV)</b>                         |      |                 |                    |
| Caixa e Equivalentes de Caixa                                   |      |                 |                    |
| Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados                     |      |                 |                    |
| <b>TOTAL (V) = (I + II + III + IV)</b>                          |      |                 |                    |

| DISPÊNDIOS                                                       |      |                    |                       | EXERCÍCIO: 20XX |
|------------------------------------------------------------------|------|--------------------|-----------------------|-----------------|
|                                                                  | Nota | Exercício<br>Atual | Exercício<br>Anterior |                 |
| <b>Despesa Orçamentária (VI)</b>                                 |      |                    |                       |                 |
| <b>Ordinária</b>                                                 |      |                    |                       |                 |
| <b>Vinculada</b>                                                 |      |                    |                       |                 |
| Recursos Destinados à Educação                                   |      |                    |                       |                 |
| Recursos Destinados à Saúde                                      |      |                    |                       |                 |
| Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS                  |      |                    |                       |                 |
| Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS                  |      |                    |                       |                 |
| Recursos Destinados à Assistência Social                         |      |                    |                       |                 |
| (...)                                                            |      |                    |                       |                 |
| Outras Destinações de Recursos                                   |      |                    |                       |                 |
| <b>Transferências Financeiras Concedidas (VII)</b>               |      |                    |                       |                 |
| Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária           |      |                    |                       |                 |
| Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária |      |                    |                       |                 |
| Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS   |      |                    |                       |                 |
| Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS   |      |                    |                       |                 |
| <b>Pagamentos Extraorçamentários (VIII)</b>                      |      |                    |                       |                 |
| Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados                     |      |                    |                       |                 |
| Pagamentos de Restos a Pagar Processados                         |      |                    |                       |                 |
| Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados                      |      |                    |                       |                 |
| Outros Pagamentos Extraorçamentários                             |      |                    |                       |                 |
| <b>Saldo para o Exercício Seguinte (IX)</b>                      |      |                    |                       |                 |
| Caixa e Equivalentes de Caixa                                    |      |                    |                       |                 |
| Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados                      |      |                    |                       |                 |
| <b>TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)</b>                        |      |                    |                       |                 |

Fonte: MCASP

## Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil, que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

A Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial quando separa o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para a realização dos itens que o compõem.

O Balanço Patrimonial é composto por:

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

### **Quadro Principal**

No quadro principal, tem-se a visão patrimonial como base para análise e registro dos fatos contábeis.

O Quadro Principal do Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

### **Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes**

Este quadro apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no Art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representam passivos financeiros, mas que não apresentem passivos patrimoniais associados, como as contas da classe 6 “Crédito Empenhado a Liquidar” e “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar”.

Os ativos e passivos financeiros serão apresentados pelos seus valores totais. É facultativo o detalhamento dos saldos em notas explicativas.

### **Quadro das Contas de Compensação**

Este quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados.

Será elaborado utilizando-se a classe 8 (controles credores do PCASP).

## Estrutura Quadro Principal

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>BALANÇO PATRIMONIAL                    |      |                 |                    |
|---------------------------------------------------------------|------|-----------------|--------------------|
| Exercício: 20XX                                               |      |                 |                    |
| ATIVO                                                         | Nota | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Ativo Circulante</b>                                       |      |                 |                    |
| Caixa e Equivalentes de Caixa                                 |      |                 |                    |
| Créditos a Curto Prazo                                        |      |                 |                    |
| Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo          |      |                 |                    |
| Estoques                                                      |      |                 |                    |
| Ativo Não Circulante Mantido para Venda                       |      |                 |                    |
| VPD Pagas Antecipadamente                                     |      |                 |                    |
| <b>Total do Ativo Circulante</b>                              |      |                 |                    |
| <b>Ativo Não Circulante</b>                                   |      |                 |                    |
| Realizável a Longo Prazo                                      |      |                 |                    |
| Investimentos Imobilizado                                     |      |                 |                    |
| Intangível                                                    |      |                 |                    |
| <b>Total do Ativo Não Circulante</b>                          |      |                 |                    |
| <b>TOTAL DO ATIVO</b>                                         |      |                 |                    |
| <b>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                           |      |                 |                    |
| <b>Passivo Circulante</b>                                     |      |                 |                    |
| Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo |      |                 |                    |
| Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo                    |      |                 |                    |
| Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo                   |      |                 |                    |
| Obrigações Fiscais a Curto Prazo                              |      |                 |                    |
| Obrigações de Repartições a Outros Entes                      |      |                 |                    |
| Provisões a Curto Prazo                                       |      |                 |                    |
| Demais Obrigações a Curto Prazo                               |      |                 |                    |
| <b>Total do Passivo Circulante</b>                            |      |                 |                    |
| <b>Passivo Não Circulante</b>                                 |      |                 |                    |
| Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo |      |                 |                    |
| Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo                    |      |                 |                    |
| Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo                   |      |                 |                    |
| Obrigações Fiscais a Longo Prazo                              |      |                 |                    |
| Provisões a Longo Prazo                                       |      |                 |                    |
| Demais Obrigações a Longo Prazo                               |      |                 |                    |
| Resultado Diferido                                            |      |                 |                    |
| <b>Total do Passivo Não Circulante</b>                        |      |                 |                    |

|                                                 |  |  |
|-------------------------------------------------|--|--|
| <b>Patrimônio Líquido</b>                       |  |  |
| Patrimônio Social e Capital Social              |  |  |
| Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital     |  |  |
| Reservas de Capital                             |  |  |
| Ajustes de Avaliação Patrimonial                |  |  |
| Reservas de Lucros                              |  |  |
| Demais Reservas                                 |  |  |
| Resultados Acumulados                           |  |  |
| (-) Ações / Cotas em Tesouraria                 |  |  |
| <b>Total do Patrimônio Líquido</b>              |  |  |
| <b>TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> |  |  |

Fonte: MCASP

## Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES<br>(Lei nº 4.320/1964) |                 |                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------|
|                                                                                                      | Exercício: 20XX |                    |
|                                                                                                      | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Ativo (I)</b>                                                                                     |                 |                    |
| Ativo Financeiro                                                                                     |                 |                    |
| Ativo Permanente                                                                                     |                 |                    |
| <b>Total do Ativo</b>                                                                                |                 |                    |
| <b>Passivo (II)</b>                                                                                  |                 |                    |
| Passivo Financeiro                                                                                   |                 |                    |
| Passivo Permanente                                                                                   |                 |                    |
| <b>Total do Passivo</b>                                                                              |                 |                    |
| <b>Saldo Patrimonial (III) = (I – II)</b>                                                            |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Quadro das Contas de Compensação

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO<br>(Lei nº 4.320/1964) |                 |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------|
|                                                                                | Exercício: 20XX |                    |
|                                                                                | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Atos Potenciais Ativos</b>                                                  |                 |                    |
| Garantias e Contragarantias recebidas                                          |                 |                    |
| Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres                          |                 |                    |
| Direitos Contratuais                                                           |                 |                    |
| Outros atos potenciais ativos                                                  |                 |                    |
| <b>Total dos Atos Potenciais Ativos</b>                                        |                 |                    |
| <b>Atos Potenciais Passivos</b>                                                |                 |                    |
| Garantias e Contragarantias concedidas                                         |                 |                    |
| Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres                        |                 |                    |
| Obrigações contratuais                                                         |                 |                    |
| Outros atos potenciais passivos                                                |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO<br>(Lei nº 4.320/1964) |                      |                 | Exercício: 20XX    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------|--------------------|
| FONTES DE RECURSOS                                                                     |                      | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <Código da fonte>                                                                      | <Descrição da fonte> |                 |                    |
| <Código da fonte>                                                                      | <Descrição da fonte> |                 |                    |
| <Código da fonte>                                                                      | <Descrição da fonte> |                 |                    |
| (...)                                                                                  | (...)                |                 |                    |
| <b>Total das Fontes de Recursos</b>                                                    |                      |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Demonstração das Variações Patrimoniais

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

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial do exercício.

Esse demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Por outro lado, no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas nos elementos patrimoniais.

A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade. Ela será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP.

## Estrutura

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS      |      |                 |                    |
|---------------------------------------------------------------------|------|-----------------|--------------------|
|                                                                     |      | Exercício: 20XX |                    |
|                                                                     | Nota | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Variações Patrimoniais Aumentativas</b>                          |      |                 |                    |
| Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria                         |      |                 |                    |
| Contribuições                                                       |      |                 |                    |
| Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos                     |      |                 |                    |
| Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras                     |      |                 |                    |
| Transferências e Delegações Recebidas                               |      |                 |                    |
| Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos       |      |                 |                    |
| Outras Variações Patrimoniais Aumentativas                          |      |                 |                    |
| <b>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</b>            |      |                 |                    |
| <b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>                           |      |                 |                    |
| Pessoal e Encargos                                                  |      |                 |                    |
| Benefícios Previdenciários e Assistenciais                          |      |                 |                    |
| Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo                     |      |                 |                    |
| Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras                      |      |                 |                    |
| Transferências e Delegações Concedidas                              |      |                 |                    |
| Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos        |      |                 |                    |
| Tributárias                                                         |      |                 |                    |
| Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados |      |                 |                    |
| Outras Variações Patrimoniais Diminutivas                           |      |                 |                    |
| <b>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</b>            |      |                 |                    |
| <b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)</b>            |      |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Demonstração do Fluxo de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) identificará:

- a) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- b) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis;
- c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados. Tais informações são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações para prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.

A DFC deve ser elaborada pelo método direto como também evidenciar as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos, de acordo com as atividades da entidade:

- a)** Operacionais;
- b)** De investimento;
- c)** De financiamento.

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

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é composta por:

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

## Estrutura Quadro Principal

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA           |      |                 |                    |
|-------------------------------------------------------------------|------|-----------------|--------------------|
|                                                                   | Nota | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| Exercício: 20XX                                                   |      |                 |                    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>                |      |                 |                    |
| <b>Ingressos</b>                                                  |      |                 |                    |
| Receita Tributária                                                |      |                 |                    |
| Receita de Contribuições                                          |      |                 |                    |
| Receita Patrimonial                                               |      |                 |                    |
| Receita Agropecuária                                              |      |                 |                    |
| Receita Industrial                                                |      |                 |                    |
| Receita de Serviços                                               |      |                 |                    |
| Remuneração das Disponibilidades                                  |      |                 |                    |
| Outras Receitas Derivadas e Originárias                           |      |                 |                    |
| Transferências recebidas                                          |      |                 |                    |
| <b>Desembolsos</b>                                                |      |                 |                    |
| Pessoal e demais despesas                                         |      |                 |                    |
| Juros e encargos da dívida                                        |      |                 |                    |
| Transferências concedidas                                         |      |                 |                    |
| Outros desembolsos operacionais                                   |      |                 |                    |
| <b>Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)</b>     |      |                 |                    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>             |      |                 |                    |
| <b>Ingressos</b>                                                  |      |                 |                    |
| Alienação de bens                                                 |      |                 |                    |
| Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos            |      |                 |                    |
| Outros ingressos de investimentos                                 |      |                 |                    |
| <b>Desembolsos</b>                                                |      |                 |                    |
| Aquisição de ativo não circulante                                 |      |                 |                    |
| Concessão de empréstimos e financiamentos                         |      |                 |                    |
| Outros desembolsos de investimentos                               |      |                 |                    |
| <b>Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)</b> |      |                 |                    |
| <b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>            |      |                 |                    |
| <b>Ingressos</b>                                                  |      |                 |                    |
| Operações de crédito                                              |      |                 |                    |
| Integralização do capital social de empresas dependentes          |      |                 |                    |

|                                                                     |  |  |
|---------------------------------------------------------------------|--|--|
| Outros ingressos de financiamento                                   |  |  |
| <b>Desembolsos</b>                                                  |  |  |
| Amortização /Refinanciamento da dívida                              |  |  |
| Outros desembolsos de financiamentos                                |  |  |
| <b>Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)</b> |  |  |
| <b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>   |  |  |
| Caixa e Equivalentes de caixa inicial                               |  |  |
| Caixa e Equivalente de caixa final                                  |  |  |

Fonte: MCASP

## Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS |                 |                    |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------|
|                                                                        | Exercício: 20XX |                    |
|                                                                        | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS</b>                              |                 |                    |
| Intergovernamentais                                                    |                 |                    |
| da União                                                               |                 |                    |
| de Estados e Distrito Federal                                          |                 |                    |
| de Municípios                                                          |                 |                    |
| Intragovernamentais                                                    |                 |                    |
| Outras transferências correntes recebidas                              |                 |                    |
| <b>Total das Transferências Correntes Recebidas</b>                    |                 |                    |
| <b>TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS</b>                                       |                 |                    |
| Intergovernamentais                                                    |                 |                    |
| a União                                                                |                 |                    |
| a Estados e Distrito Federal                                           |                 |                    |
| a Municípios                                                           |                 |                    |
| Intragovernamentais                                                    |                 |                    |
| Outras transferências concedidas                                       |                 |                    |
| <b>Total das Transferências Concedidas</b>                             |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Quadro de Desembolso de Pessoal e Demais Despesas por Função

| <ENTE DA FEDERAÇÃO>                                                  |                 |                    |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------|
| QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO        |                 |                    |
|                                                                      | Exercício: 20XX |                    |
|                                                                      | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| Legislativa                                                          |                 |                    |
| Judiciária                                                           |                 |                    |
| Essencial à Justiça                                                  |                 |                    |
| Administração                                                        |                 |                    |
| Defesa Nacional                                                      |                 |                    |
| Segurança Pública                                                    |                 |                    |
| Relações Exteriores                                                  |                 |                    |
| Assistência Social                                                   |                 |                    |
| Previdência Social                                                   |                 |                    |
| Saúde                                                                |                 |                    |
| Trabalho                                                             |                 |                    |
| Educação                                                             |                 |                    |
| Cultura                                                              |                 |                    |
| Direitos da Cidadania                                                |                 |                    |
| Urbanismo                                                            |                 |                    |
| Habitação                                                            |                 |                    |
| Saneamento                                                           |                 |                    |
| Gestão Ambiental                                                     |                 |                    |
| Ciência e Tecnologia                                                 |                 |                    |
| Agricultura                                                          |                 |                    |
| Organização Agrária                                                  |                 |                    |
| Indústria                                                            |                 |                    |
| Comércio e Serviços                                                  |                 |                    |
| Comunicações                                                         |                 |                    |
| Energia                                                              |                 |                    |
| Transporte                                                           |                 |                    |
| Desporto e Lazer                                                     |                 |                    |
| Encargos Especiais                                                   |                 |                    |
| <b>Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</b> |                 |                    |

Fonte: MCASP

## Quadro de Juros e Encargos da Dívida

| <ENTE DA FEDERAÇÃO>                          |                 |                    |
|----------------------------------------------|-----------------|--------------------|
| QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA         |                 |                    |
|                                              | Exercício: 20XX |                    |
|                                              | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Interna |                 |                    |
| Juros e Correção Monetária da Dívida Externa |                 |                    |
| Outros Encargos da Dívida                    |                 |                    |
| <b>Total dos Juros e Encargos da Dívida</b>  |                 |                    |

Fonte: MCASP

### **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) comprovará a evolução (aumento ou redução) do patrimônio líquido da entidade durante um período.

A alteração total no patrimônio líquido durante um período representa o valor total do resultado desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações no patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários, deduzindo-se as distribuições para os proprietários e agindo na sua capacidade de detentores do capital próprio da entidade.

Assim, dentre os itens demonstrados, podemos citar:

- a)** o resultado do período;
- b)** cada item de receita e despesa do período que seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido, em virtude de norma específica (ex.: aumento ou redução por reavaliação e ganhos, quando utilizada a reserva de reavaliação, ou perdas decorrentes de ajustes específicos de conversão para moeda estrangeira);
- c)** os ajustes de exercícios anteriores;
- d)** a destinação dos resultados, por exemplo, constituição de reservas e a distribuição de dividendos;
- e)** as transações de capital com os proprietários, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria, os juros sobre capital próprio e as distribuições aos proprietários;
- f)** para cada item do patrimônio líquido divulgado, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes, constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativas para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

## Estrutura

| <ENTE DA FEDERAÇÃO><br>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------------------|-----------------------|--------------------|--------------------------|-----------------------------------|-------|
| Exercício: 20XX                                                        |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| ESPECIFICAÇÃO                                                          | Pat. Social /<br>Capital<br>social | Adiantamento<br>para Futuro<br>Aumento de<br>Capital (AFAC) | Reserva de<br>Capital | Ajustes de<br>Avaliação<br>Patrimonial | Reservas de<br>Lucros | Demais<br>Reservas | Resultados<br>Acumulados | Ações /<br>Cotas em<br>Tesouraria | TOTAL |
| <b>Saldos Iniciais</b>                                                 |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Ajustes de exercícios anteriores                                       |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Aumento de capital                                                     |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Resgate / Reemissão de Ações e Cotas                                   |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Juros sobre capital próprio                                            |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Resultado do exercício                                                 |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Ajustes de avaliação patrimonial                                       |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Constituição / Reversão de reservas                                    |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)                             |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |
| <b>Saldos finais</b>                                                   |                                    |                                                             |                       |                                        |                       |                    |                          |                                   |       |

Fonte: MCASP

## Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASPs, sendo consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas. Englobam informações de qualquer natureza, exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

As notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa.

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASPs com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

### a) Informações gerais

**I** – Natureza jurídica da entidade

**II** – Domicílio da entidade

**III** – Natureza das operações e principais atividades da entidade

**IV – Declaração de conformidade com a legislação e as normas de contabilidade aplicáveis**

**a) Resumo das políticas contábeis significativas**

**I – Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável**

**II – Novas normas e políticas contábeis alteradas**

**III – Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis**

**IV – Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e rubrica sejam apresentadas.**

**V – Outras informações relevantes**

**VI – Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos**

**VII – Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas**

**VIII – Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e direcionamento das operações da entidade no futuro**

**IX – Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.**

## **Referências**

BRASIL. Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – 8. Ed. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU\\_MCASP+8%-C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o\\_com+capa\\_3vs\\_Errata1/6bb7deo1-39b4-4e79-b-909-6b7a8197afc9](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%-C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7deo1-39b4-4e79-b-909-6b7a8197afc9). Acesso em: 28/02/2020

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP Estrutura Conceitual. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTS PEC.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTS PEC.doc). Acesso em 20/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 04. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP04&arquivo=NBCTSP 04.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP04&arquivo=NBCTSP 04.doc). Acesso em: 21/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 07. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP 07.docx](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP 07.docx). Acesso em 24/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 11. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP 11.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP 11.doc). Acesso em 26/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 17. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP17&arquivo=NBCTSP 17.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP17&arquivo=NBCTSP 17.doc). Acesso em 30/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC N.º 1.161/2009. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001161&arquivo=Res\\_1161.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001161&arquivo=Res_1161.doc). Acesso em: 02/04/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC N.º 1.366/2011. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366&arquivo=Res\\_1366.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366&arquivo=Res_1366.doc). Acesso em 05/04/2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 4320/1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm). Acesso em 21/03/2020.

SILVA, Valmir Leônicio da. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Uma Abordagem Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

## Sobre a autora

**Giceli Elísio de Barros Martins** é Contadora por formação inicial e Especialista em Gestão Pública. Possui MBA em Gerência Contábil, Auditoria, Perícia e Controladoria. É Servidora Pública de carreira e Gestora Governamental Administrativa. Gestora da Setorial Contábil da Secretaria da Casa Civil, e também responde pelos seguintes órgãos, como contadora pública: Gabinete do Governador, Assessoria Especial ao Governador, Conselho Estadual de Defesa e dos Direitos da Criança e do Adolescente, Fundo Estadual de Defesa e dos Direitos da Criança e do Adolescente e Gabinete de Projetos Estratégicos. Foi professora universitária do Grupo Ser Educacional por mais de quatro anos, lecionando as seguintes disciplinas: Auditoria Governamental, Administração Pública, Auditoria de Processos e Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

É instrutora do CEFOSPE – Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos – e da ESAFAZ – Escola Fazendária – nos seguintes cursos: Básico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, e-fisco: Consultas e Lançamentos Contábeis e Regularizações Contábeis no sistema e-fisco. Já ministrou cursos, por demanda específica (turma fechada), na ELEPE – Escola do Legislativo de Pernambuco – e no Instituto de Gestão da SEPLAG.

