



Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP

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

Autora
Giceli Elísio de Barros Martins

Revisão de Língua Portuguesa
Alécia Guimarães

Diagramação
Sandra Cristina da Silva

•

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

Outubro 2020 (1ª. ed.)

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

M386d Martins, Giceli Elísio de Barros.
 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP/ 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.
 31p.:il.

1. Administração pública. 2. Contabilidade. I. Governo do Estado de Pernambuco.
II. Secretaria de Administração. III. CEFOSPE. IV. Título

CDD 657
CDU 657

Sumário

1. Introdução	6
2. Balanço Orçamentário	8
2.1. Quadro Principal.....	8
2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados	8
2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados	9
2.4. Informações aos Usuários do Balanço Orçamentário	9
2.5 Quadro: Balanço Orçamentário	9
3. Balanço Financeiro.....	12
3.1. Informações aos Usuários do Balanço Financeiro.....	13
3.2. Quadro: Balanço Financeiro	14
4. Balanço Patrimonial.....	15
4.1. Quadro Principal.....	15
4.1.1 Ativo Circulante e Não Circulante	16
4.1.2 Passivo Circulante e Não circulante.....	16
4.1.3 Patrimônio Líquido.....	17
4.2. Quadros dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes	17
4.3. Quadro das Contas de Compensação	17
4.4. Quadro de Superávit/Déficit Financeiro	18
4.5. Informações aos Usuários do Balanço Patrimonial	18
4.6. Quadro: Balanço Patrimonial.....	19
5. Demonstração das Variações Patrimoniais.....	21
5.1. Informações aos Usuários da Demonstração das Variações Patrimoniais	21
5.2. Quadro: Demonstração das Variações Patrimoniais.....	22
6. Demonstração do Fluxo de Caixa	23
6.1. Atividades Operacionais	23
6.2. Atividades de Investimento	24

6.3. Atividades de Financiamento	26
6.4. Quadro Principal	26
6.4.1. Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais	26
6.4.2. Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento	26
6.4.3. Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento	27
6.5. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas	27
6.6. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função.....	27
6.7. Quadro de Juros e Encargos da Dívida	28
6.8. Informações aos Usuários da Demonstração do Fluxo de Caixa.....	28
6.9. Quadro: Demonstração do Fluxo de Caixa	28
Referências	30
Sobre a autora.....	31

1. Introdução

Conforme MCASP 8ª edição, compõem o conjunto das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP:

- a)** Balanço Patrimonial;
- b)** Demonstração das Variações Patrimoniais;
- c)** Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d)** Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- e)** Balanço Orçamentário;
- f)** Balanço Financeiro;
- g)** Notas Explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas; e
- h)** Informação Comparativa para o período anterior.

O objeto do curso, bem como da apostila são as Demonstrações Contábeis emitidas pela Administração Direta, são elas:

- a)** Balanço Orçamentário;
- b)** Balanço Financeiro;
- c)** Balanço Patrimonial;
- d)** Demonstração das Variações Patrimoniais; e
- e)** Demonstração dos Fluxos de Caixa;

Além das Demonstrações Contábeis, também são consideradas parte das demonstrações contábeis as Notas Explicativas, que são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP e são 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. São obrigatórias no âmbito da administração direta e indireta, porém, dada a quantidade de informações e detalhamentos, não serão objetos deste curso.

Por fim, a “Informação Comparativa com o período anterior” é uma novidade introduzida pela 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, e entrou em vigor a partir do exercício de 2019. Os Balanços emitidos para fins de Prestação de Contas de 2018, não teriam essa obrigatoriedade, todavia, as Demonstrações obrigatórias no âmbito da administração direta, já possuem essa característica de comparabilidade, exceto o Balanço

Orçamentário, que tem seus pressupostos estabelecidos através da lei n.º 4.320/1964.

A Informação Comparativa foi agregada ao MCASP, através da introdução da NBCT SP 11 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público 11, que trata das Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Reza o item 53 e 53A da referida norma o seguinte:

“A menos que uma norma permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações contábeis do período corrente.

A entidade deve apresentar, como informação mínima, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das mutações do patrimônio líquido, todos com informação comparativa relativa ao período anterior, bem como as respectivas notas explicativas.”

Além de atender ao MCASP, a NBCT SP, as Demonstrações Contábeis, devem atender a Lei n.º 4.320/1964, bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n.º 101/2000. Por tal motivo, para fins de Prestação de Contas ao egrégio Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, além das DCASP's acima mencionadas, as Unidades Jurisdicionadas devem também encaminhar a “Demonstração da Dívida Flutuante” que é prevista na Lei n.º 4.320/1964, porém não é objeto deste curso.

2. Balanço Orçamentário

Previsto na NBC TSP 13, que trata da apresentação de informação orçamentária nas demonstrações contábeis, bem como previsto na Lei n.º 4.320/1964, que trata das normas de finanças públicas no âmbito da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, o Balanço Orçamentário evidencia 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 insuficiência de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza de 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.

O Balanço Orçamentário é composto:

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

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as seguintes classes e grupos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

- a) Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e
- b) Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa).

2.1. Quadro Principal

O quadro principal apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas e despesas serão apresentadas conforme a classificação por natureza. No caso da despesa, a classificação funcional também será apresentada complementarmente à classificação por natureza.

2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases da execução. Os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior ao de referência deverão compor o quadro da Execução de Restos a Pagar Processados.

2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior, nas respectivas fases de execução. Deverão ser informados, também, os restos a pagar inscritos na condição de não processados, que tenham sido liquidados em exercício anterior. O ente deverá, ao final do exercício, transferir os saldos de restos a pagar não processados liquidados para restos a pagar processados.

2.4. Informações aos Usuários do Balanço Orçamentário

No Balanço Orçamentário o usuário da informação pode observar se a entidade conseguiu executar as suas previsões orçamentárias, estabelecidas na LOA – Lei Orçamentária Anual.

O órgão pode avaliar se houve excesso ou insuficiência de arrecadação, bem como se houve economia ou excesso de despesa.

O resultado obtido nesse demonstrativo é o resultado orçamentário do exercício. Para auferir o cálculo do resultado orçamentário deve-se deduzir das receitas arrecadadas das despesas empenhadas.

2.5 Quadro: Balanço Orçamentário

Quadro Principal

«ENTE DA FEDERAÇÃO» BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				
				Exercício: 20XX
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo (d) = (c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)				

Despesas Correntes e de Capital						
Despesas Correntes (VIII)						
Despesas de Capital (IX)						
Reserva de Contingência (X)						
Reserva do RPPS						
Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)						
Operações de Crédito Internas						
Mobiliária						
Contratual						
Operações de Crédito Externas						
Mobiliária						
Contratual						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)						
Déficit (VI)						
TOTAL (VII) = (V + VI)						
Saldo de Exercícios Anteriores						
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo de Dotação (j) = (f-g)
Despesas Correntes (VIII)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (IX)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (X)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)						
Amortização de Dívida/ Refinanciamento (XII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (XI + XII)						
Superávit (XIII)						
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)						
Reserva do RPPS						

Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados

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

Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados

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

3. 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 exercício seguinte.

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

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

Sua elaboração utiliza as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP:

Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados, Saldo em Espécie do Exercício Anterior e Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte;

- e)** Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas;
- f)** Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas;
- g)** Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar¹⁰; e
- h)** Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e Pagamento de Restos a Pagar.

Os Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários) se equilibram por meio da inclusão do Saldo em Espécie do Exercício Anterior na coluna dos Ingressos e do Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte na coluna dos Dispêndios.

As receitas e despesas orçamentárias deverão ser segregadas quanto à destinação em ordinárias e vinculadas. Deverão ser detalhadas, no mínimo, as vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e assistência social. Como a classificação por fonte/destinação de recursos não é padronizada para a Federação, cabe a cada ente adaptá-la à

classificação por ele adotada, criando uma linha para cada fonte/ destinação de recursos existente.

Recomenda-se que as vinculações agrupadas nas linhas Outras Destinações de Recursos não ultrapassem 10% do total da receita ou despesa orçamentária.

3.1. Informações aos Usuários do Balanço Financeiro

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.

= Resultado Financeiro do Exercício

MODO 2

Receitas Orçamentárias

(+) Transferências Financeiras Recebidas

(+) Recebimentos Extraorçamentários

(-) Despesa Orçamentária

(-) Transferências Financeiras Concedidas

(-) Pagamentos Extraorçamentários

= Resultado Financeiro do Exercício

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.

3.2. Quadro: Balanço Financeiro

DISPÊNDIOS		EXERCÍCIO: 20XX		
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Despesa Orçamentária (VI)				
Ordinária				
Vinculada				
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				
Transferências Financeiras Concedidas (VII)				
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				
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)				
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados				
Pagamentos de Restos a Pagar Processados				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
Outros Pagamentos Extraorçamentários				
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)				
Caixa e Equivalentes de Caixa				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)				

DISPÊNDIOS		EXERCÍCIO: 20XX		
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Despesa Orçamentária (VI)				
Ordinária				
Vinculada				
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				
Transferências Financeiras Concedidas (VII)				
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				
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)				
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados				
Pagamentos de Restos a Pagar Processados				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
Outros Pagamentos Extraorçamentários				
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)				
Caixa e Equivalentes de Caixa				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)				

4. 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 ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, “Financeiro” e “Permanente”, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

A fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012.

Assim, de modo a atender às determinações legais e às normas contábeis vigentes, atualmente o Balanço Patrimonial é composto por:

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

4.1. 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).

Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível – Subgrupo ou 4º nível – Título). Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas no ente.

A NBC TSP 11 prevê a adoção das seguintes formas de apresentação dos ativos e passivos:

- a) Segregação em ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes, sendo este o modelo que deve ser adotado preferencialmente;
- b) Apresentação baseada na liquidez, aplicável apenas quando proporcionar informação que seja mais relevante. Tal situação pode ocorrer, por exemplo, em instituições financeiras, pelo fato de que tais instituições não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.

4.1.1 Ativo Circulante e Não Circulante

O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- a)** espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b)** o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- c)** espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- d)** o ativo seja caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os ativos circulantes incluem ativos que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis, tais como impostos a receber, multas e tarifas regulatórias a receber e estoques. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (exemplos incluem alguns ativos monetários classificados como “mantidos para negociação”) e a parcela circulante de ativos monetários não circulantes.

O ciclo operacional da entidade é o tempo levado para converter entradas (inputs) ou recursos em saídas (outputs). Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

4.1.2 Passivo Circulante e Não circulante

O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- a)** espera-se que o passivo seja pago durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b)** o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c)** o passivo deve ser pago no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou

d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

Outros passivos circulantes não são pagos como parte do ciclo operacional normal, mas têm sua liquidação prevista para o período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como “mantidos para negociação”, saldos bancários negativos de cheques especiais e a parte circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais.

4.1.3 Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos.

É composta do Patrimônio Social e do Capital Social, além do resultado do exercício (déficit ou superávit), do resultado acumulado e das contas que afetam diretamente o resultado do exercício, como por exemplo: ajustes de exercícios anteriores, ajuste de avaliação patrimonial.

4.2. Quadros 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), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem 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 e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais. É facultativo o detalhamento dos saldos em notas explicativas.

4.3. 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.

O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).

4.4. Quadro de Superávit/Déficit Financeiro

Este quadro apresenta o superávit / déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte / destinação de recursos¹⁵. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.

Poderão ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit / déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro conforme o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes.

4.5. Informações aos Usuários do Balanço Patrimonial

No Balanço Patrimonial fica evidenciada a situação estática da entidade, com relação ao Patrimônio Público, que é o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O usuário da informação contábil, além de verificar a composição patrimonial da entidade, pode conferir o resultado do exercício disposto no Balanço Patrimonial, além de elaborar relatórios com indicadores econômicos/financeiros.

4.6. Quadro: Balanço Patrimonial

Quadro Principal

«ENTE DA FEDERAÇÃO» BALANÇO PATRIMONIAL			
		Exercício: 20XX	
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Circulante			
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			
Total do Ativo Circulante			
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível			
Total do Ativo Não Circulante			
TOTAL DO ATIVO			

«ENTE DA FEDERAÇÃO» BALANÇO PATRIMONIAL			
		Exercício: 20XX	
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Passivo Circulante			
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			
Total do Passivo Circulante			
Passivo Não Circulante			
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			
Total do Passivo Não Circulante			
Patrimônio Líquido			
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			
Total do Patrimônio Líquido			
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			

Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

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

Quadro das Contas de Compensação

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

Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

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

5. Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) 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 na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP.

Caso haja contas intraorçamentárias (nível de consolidação 2), estas devem ser excluídas para fins de consolidação das demonstrações contábeis no âmbito de cada ente. Entretanto, se a DVP se referir apenas às contas de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, então não há exclusão das contas intraorçamentárias.

5.1. Informações aos Usuários da Demonstração das Variações Patrimoniais

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) 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. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos 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.

5.2. Quadro: Demonstração das Variações Patrimoniais

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
		Exercício: 20XX	
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas			
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			
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
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			
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)			

6. 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 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; e
- c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A DFC deve ser elaborada pelo método direto e deve 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; e
- c) de financiamento.

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

Para a elaboração da DFC são utilizadas as contas da classe 6 (Controles da Execução do Planejamento e Orçamento) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com filtros pelas naturezas orçamentárias de receitas e despesas, bem como funções e subfunções, assim como outros filtros e contas necessários para marcar a movimentação extraorçamentária que eventualmente transita pela conta Caixa e Equivalentes de Caixa.

A DFC 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.

6.1. Atividades Operacionais

O montante dos fluxos de caixa líquidos decorrentes das atividades operacionais é um indicador chave da extensão na qual as operações da entidade são financiadas:

- a) por meio de tributos (direta e indiretamente);
- b) (pelos destinatários dos bens e serviços oferecidos pela entidade).

O montante dos fluxos de caixa das atividades operacionais também auxilia ao demonstrar a condição da entidade de manter sua capacidade operacional, amortizar empréstimos, pagar dividendos ou distribuições similares e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. Os fluxos de caixa operacionais consolidados do setor público proporcionam uma indicação da proporção em que o governo vem financiando suas atividades correntes por meio da tributação e outras cobranças.

São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades operacionais:

- a) recebimentos de caixa decorrentes de impostos, taxas, contribuições e multas;
- b) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- c) recebimentos de caixa de concessões ou transferências e outras dotações ou autorizações orçamentárias realizadas por outros entes ou entidades do setor público;
- d) recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
- e) pagamentos em caixa a outras entidades do setor público para financiar suas operações (não inclui empréstimo);
- f) pagamentos em caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- g) pagamentos em caixa a empregados ou em nome de empregados;
- h) recebimentos de caixa de sinistros e outros benefícios da apólice; e pagamentos em caixa de prêmios, anuidades, em transações com seguradora;
- i) pagamentos em caixa de tributos sobre o patrimônio ou a renda (quando aplicável) em relação a atividades operacionais;
- j) recebimentos e pagamentos em caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda;
- k) recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes de operações descontinuadas; e
- l) recebimentos ou pagamentos em caixa decorrentes da solução de litígios.

6.2. Atividades de Investimento

Os fluxos de caixa, decorrentes das atividades de investimento, representam a extensão em que as saídas de caixa são realizadas com a finalidade de contribuir para a futura prestação de serviços pela entidade.

Somente saídas de caixa, que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis, são passíveis de classificação como atividades de investimento.

São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de investimento:

- a)** pagamentos em caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo. Esses pagamentos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;
- b)** recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- c)** pagamentos para aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles mantidos como equivalentes de caixa, mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);
- d)** recebimentos de caixa provenientes da venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações em empreendimentos controlados em conjunto (exceto aqueles mantidos como equivalentes de caixa, mantidos para negociação imediata ou disponível para venda);
- e)** adiantamentos em caixa e empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira pública);
- f)** recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos concedidos por instituição financeira pública);
- g)** pagamentos em caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
- h)** recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou disponível para venda ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

6.3. Atividades de Financiamento

A divulgação dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante para a previsão de exigências de fluxos futuros por parte dos provedores de capital.

São exemplos de fluxos de caixa relacionados às atividades de financiamento:

- a) caixa recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos contraídos, notas promissórias, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos contraídos de curto e de longo prazos;
- b) amortização de empréstimos e financiamentos que foram contraídos; e
- c) pagamentos em caixa por arrendatário, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

6.4. Quadro Principal

6.4.1. Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais

Ingressos das Operações

Compreendem as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências correntes recebidas.

Desembolsos das Operações

Compreendem as despesas relativas às atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal, os juros e encargos sobre a dívida, as transferências concedidas e demais desembolsos das operações.

6.4.2. Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

Ingressos de Investimento

Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.

Desembolsos de Investimento

Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

6.4.3. Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento

Ingressos de Financiamento

Compreendem as obtenções de empréstimos, financiamentos e demais operações de crédito, inclusive o refinanciamento da dívida. Compreendem também a integralização do capital social de empresas dependentes.

Desembolsos de Financiamento

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida.

6.5. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas

Transferências Intergovernamentais

Compreendem as transferências de recursos entre entes da Federação distintos.

Transferências Intragovernamentais

Compreendem as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da Federação.

6.6. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função

Compreende os desembolsos de caixa e equivalentes de caixa com pessoal e demais despesas, elencadas por função. Exemplo: Função legislativa, judiciária, administração, segurança pública... etc.

6.7. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

Compreendem os desembolsos de caixa e equivalentes de caixa relacionados ao pagamento de juros e encargos da dívida interna e externa.

6.8. Informações aos Usuários da Demonstração do Fluxo de Caixa

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.

6.9. Quadro: Demonstração do Fluxo de Caixa

«ENTE DA FEDERAÇÃO» DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Ingressos			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos			
Outros ingressos de investimentos			
Desembolsos			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)</i>			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Ingressos			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Outros ingressos de financiamento			
Desembolsos			
Amortização /Refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamentos			
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)</i>			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial			
Caixa e Equivalente de caixa final			

Quadro de Desembolsos 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		
<i>Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</i>		

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		
<i>Total dos Juros e Encargos da Dívida</i>		

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_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9. 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=NBCTSPEC.doc. Acesso em 20/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 11. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP11&arquivo=NBCTSP11.doc. Acesso em: 21/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 12. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP12&arquivo=NBCTSP12.doc Acesso em 24/03/2020.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP 13. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP13&arquivo=NBCTSP13.doc Acesso em 24/03/2020.

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. 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. Acesso em 05/04/2020.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 4320/1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320compilado.htm. Acesso em 21/03/2020.

SILVA, Valmir Leôncio 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 de seis órgãos públicos. 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.

