

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE - PB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

POLIANA DE MELO BEZERRA

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Uma análise de sua abrangência informacional**

CAMPINA GRANDE - PB

2011

POLIANA DE MELO BEZERRA

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:

Uma análise de sua abrangência informacional

Artigo Científico apresentado como Trabalho de Conclusão ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª MSc. Eliedna de Sousa Barbosa

CAMPINA GRANDE – PB

2011

B574d

Bezerra, Poliana de Melo.

Demonstrações Contábeis aplicada ao Setor Público :
uma análise de sua abrangência informacional. [manuscrito]
/Poliana de Melo Bezerra. – 2011.

25f.; il. color

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências
Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de
Ciências Sociais Aplicadas, 2011.

“Orientação: Profa. Msc. Eliedna de Sousa Barbosa,
Departamento de Contabilidade”.

1. Demonstrações Contábeis – Setor Público. 2. Lei
4.320/64. 3. Normas Internacionais de Contabilidade-Setor
Público. I. Título.

21. ed. CDD 657.61

POLIANA DE MELO BEZERRA

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UMA
ANÁLISE DE SUA ABRANGÊNCIA INFORMACIONAL**

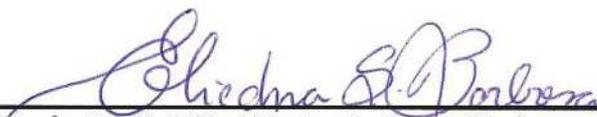
Este artigo foi apresentado como Trabalho Acadêmico Orientado para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) 9,8 (nove, oito), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Aprovada em: 06 de Junho de 2011



Prof. MSc. Ricardo Ferreira Dantas
Coordenador do TCC

BANCA EXAMINADORA



Profª. MSc Eliedna de Sousa Barbosa
Orientadora



Prof. Esp. Gitano Souto Silva
Membro



Profª. Esp. Vânia Vilma N. Teixeira Xavier
Membro

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:

Uma análise de sua abrangência informacional

FINANCIAL STATEMENTS APPLY TO PUBLIC SECTOR:

An informational analysis of its range

Autora: Poliana de Melo Bezerra¹

Orientadora: MSc. Eliedna de Sousa Barbosa²

RESUMO

O tema tratado nesse estudo, ainda, é pouco abordado nos estudos desenvolvidos na área, tendo em vista a escassa bibliografia para referenciá-la, uma vez que o mesmo encontra-se em momento de significativas mudanças, a fim de alcançar a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Dessa forma, o presente trabalho se propõe a evidenciar o nível informacional das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, através do estudo comparativo entre a Lei nº 4.320/1964 e as alterações trazidas pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.6 (NBC T 16.6), em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional. Para tanto, foi necessário realizar uma revisão bibliográfica, para fundamentar o estado da arte com a devida relevância. Sendo assim, em consonância com o proposto, observou-se que a NBC T 16.6 contribui para o aumento do nível informacional das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e o atendimento a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, observando que as referidas demonstrações evidenciam que podem ser usados, para se observar e analisar com maior veemência a gestão dos entes públicos.

Palavras-chave: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, Lei 4.320/64, Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

ABSTRACT

The topic covered in this study, yet is rarely addressed in studies conducted in the area, in view of the scant literature to refer to it, since it is in time of significant changes in order to achieve convergence Standards International Accounting Standards Applied to the Public Sector. Thus, this study set out to highlight the informational level applied to the Financial Statements Public Sector, through the comparative study of the Law No. 4.320/1964 and the changes brought by Brazilian Accounting Standard Technique 16.6 (NBC T 16.6) in accordance with the Accounting Manual for Public Sector Applied to the National Treasury. Therefore, it was necessary to conduct a literature review to substantiate the state of the art with due importance. Thus, in line with the proposal, it was noted that NBC 16.6 T contributes to the increased level of informational Statements Applied to Public Sector and service convergence to International Accounting Standards Applied to the Public Sector, noting that such statements evidence that can be used to observe and analyze more strongly the management of public entities.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba
(polianademelobezerra@yahoo.com.br)

² Professora da Universidade Estadual da Paraíba. (eliedna.barbosa@gmail.com)

KEYWORDS: Applied Financial Statements to the Public Sector, Law 4.320/64, International Accounting Standards Applied to the Public Sector.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública no Brasil tem como base a Lei nº 4.320/1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Regem, também, a Contabilidade Pública brasileira as Portarias e Instruções Normativas expedidas pela secretária do Tesouro Nacional. Atualmente a Portaria nº. 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Desse modo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através das Resoluções nº. 1.128 à 1.137/2008 institui a Norma Brasileira de Contabilidade Técnicas – NBC T 16 e seus subitens que introduzem um conjunto considerável de alterações nas normas vigentes, com o objetivo de proporcionar a convergência às IPSAS - (*International Public Sector Accounting Standard*) (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICPS).

Muito embora, que de acordo com Lima e Castro (2007, p.211) o Conselho Federal de Contabilidade já contemplava na estrutura das normas técnicas a NBC T 16 e seus subitens na Resolução CFC nº 751/1993 e alterada pela resolução CFC nº 1.028/2005.

Logo, o Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Público - Parte V - (MCASP), em cumprimento ao objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, observa os dispositivos legais já mencionados e entre as principais mudanças, traz o estabelecimento de novas estruturas para as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, além de introduzir mais duas novas demonstrações.

As mudanças trazidas pela NBC T 16, tem apoio da Secretaria do Tesouro Nacional, que inclusive propõem os novos modelos para as demonstrações de acordo com as novas determinações. Em virtude da observação desses acontecimentos, pretende-se através de pesquisas bibliográficas, alcançar o objetivo geral de evidenciar o nível informacional das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, através do estudo comparativo entre a Lei nº 4.320/1964 e as alterações trazidas pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

16.6 (NBC T 16.6), em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional.

Diante do contexto, é correto afirmar que com as Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, de acordo com a NBC T 16.6 e em conformidade com o MCASP da STN, em comparação com o que estabelece a Lei nº 4.320/1964, aumenta o nível informacional gerado por seus demonstrativos?

A justificativa principal para a criação desse artigo está baseada nas alterações proporcionada pela a NBC T 16.6 às Demonstrações Contábeis Aplicada ao setor Publico, verificando se tais mudanças realmente geram um nível maior de informações e às tornam convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Publico - NICPS.

2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Publico - Parte V, as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela contabilidade aplicada ao setor público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

São considerações enfatizadas pelas transformações verificadas nos últimos anos, no cenário econômico mundial, representadas, pelo processo de globalização da economia e a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, para todos os entes.

Tendo em vista tais relevâncias, os órgãos competentes objetivando padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecem procedimentos de elaboração das demonstrações, proporcionando a convergência das demonstrações contábeis aplicadas ao setor publico e permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e às *International Public Secto Accounting Standard* - IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICPS) que são emitidas pela *International Federation of Accountants* – IFAC.

2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS A SEREM ELABORADAS E DIVULGADAS PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO SEGUNDO A LEI 4.320/1964.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Demonstração contábil é a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Para a elaboração dos balanços de acordo com Kohama (2008, p.256) é necessário já ter-se iniciado os procedimentos na organização e implantação dos sistemas contábeis, pois da escrituração e registros contábeis é que surgirão os elementos necessários ao cumprimento daquela finalidade, ainda esclarece que quanto melhor for a organização, possibilitando a influencia dos dados numa seqüência lógica e objetiva, com maior facilidade serão obtidos esses elementos.

As demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades públicas ao final de cada exercício financeiro encontram-se regulamentadas no art.101 da Lei 4.320/1964 que estabelece:

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

O art. 102 Lei 4.320/1964 dispõe que o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Disponibiliza segundo Lima e Castro (2007, p.170) o confronto entre as receitas, onde podem-se avaliar o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período; e o confronto das despesas, pode-se analisar a postura da administração frente à autorização legislativa que limita a ação do dirigente e a quantidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas.

O art. 103 Lei 4.320/1964 o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. O objetivo do Balanço Financeiro é demonstrar o fluxo de caixa da entidade, evidenciando todos os ingressos e dispêndios de recursos no exercício, conjugados com saldos de disponibilidades de exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte (Lima e Castro, 2007).

Kohama (2008, p.264) representa o Balanço Financeiro da seguinte forma: tudo o que entrar em numerário ou depósito bancário será considerado Receita, quer de origem orçamentária, quer de origem não orçamentária, também por força da movimentação dinâmica, tudo o que for retirado em numerário ou saque bancário será considerado Despesas e pode ser de origem orçamentária ou extraorçamentária.

Segundo o art. 104 da Lei 4.320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. A DVP tem como objetivo apurar as alterações verificadas no patrimônio e o resultado do exercício. É considerada parte integrante do Balanço Patrimonial, porém sem a mesma não é possível a apuração do saldo patrimonial e o conseqüente fechamento do Balanço Patrimonial (LIMA e CASTRO, 2007, p.180).

Segundo a Lei 4.320 e seu art. 105 o Balanço Patrimonial demonstrará: o Ativo Financeiro; o Ativo Permanente; O Passivo Financeiro; O Passivo Permanente; O Saldo Patrimonial; As Contas de Compensação.

Para definir Balanço Patrimonial Lima e Castro (2007, p.184) expressa que é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o Ativo e o Passivo. A separação do Balanço Patrimonial em itens financeiros e não-financeiros atribui a este um enfoque orçamentário, pois os itens financeiros são aqueles que não dependem da execução orçamentária, em quanto que os itens não-financeiros dependem da execução orçamentária (§1º e 2º do art. 105 da Lei 4.320/1964).

2.2 DEMONSTRAÇÕES APLICADAS AO SETOR PUBLICO SEGUNDO A NBC T16

A Portaria nº. 184/08 do Ministério da Fazenda estabelece que a STN seja o responsável pela edição de manuais, normativos, instruções sobre procedimentos contábeis e plano de contas.

Sendo que, estes, devem proporcionar a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas e de acordo com os pronunciamentos do Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores (IFAC) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que dispendo sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Através das Resoluções nº. 1.128 à 1.137/2008 do Conselho Federal de Contabilidade foram instituídas as Norma Brasileira de Contabilidade Técnicas – NBC T 16 que introduz um conjunto considerável de alterações nas normas vigentes, com o objetivo de proporcionar a convergência às IPSAS -(*International Public Sector Accounting Standard*) (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICPS).

A Resolução CFC nº. 1.133/08 aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público a que se refere a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação são essas: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstrações das Variações Patrimoniais; Balanço Patrimonial; Demonstração do Fluxo de Caixa; Demonstração do Resultado Econômico. De acordo com NBC T 16.6 as Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro serão disponibilizadas e divulgadas acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas. Devem ser publicadas com a identificação da entidade pública e com a assinatura da autoridade responsável e do contabilista da entidade registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

As Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro devem ser publicadas com a apresentação dos valores correspondentes ao exercício anterior, as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo)10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes". Quanto a divulgação das Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro é o ato de colocar as Demonstrações Contábeis da entidade à disposição da sociedade.

O MCASP Parte v – demonstrações contábeis aplicadas ao setor público Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios válido para o exercício de 2011 é atualizado pela Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010 tendo como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Enquanto que a Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010 atualiza os anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.

2.3 COMPARATIVOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO DE ACORDO COM A LEI 4.320/1964 E A NBCT 16.6.

A seguir seguem os quadros das estruturas das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, respectivamente segundo a Lei 4.320/1964 e NBC T 16.6.

2.3.1 Balanço Orçamentário

Segundo o art. 102 da Lei nº 4320/1964, o Balanço Orçamentário tem como objetivo demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas e no anexo 12 dispõe sua estrutura.

Kohama (2008) traz considerações como sendo um quadro com duas seções, receita e despesas, cada uma delas apresentando três colunas, para a receita a primeira coluna apresenta a receita prevista e, na despesa, a primeira coluna apresenta a despesa fixada; a segunda se refere a execução da receita e, também a execução da despesa; na terceira coluna, observa-se a diferença existente entre a receita prevista e a executada, e a diferença ocorrida entre a despesa fixada e a executada.

Sobre sua análise, Kohama (2008) diz que, deve ser entendido relacionando-se a previsão da receita com a fixação da despesa, em seguida, relacionando a execução da receita com a execução da despesa.

A partir da observação, de acordo com o que já foi aplicado, o Resultado orçamentário do exercício (ROE) é apurado confrontando-se as receitas e as despesas executadas (arrecadação versus gastos), podendo gerar as seguintes situações: Superávit orçamentário, onde as receitas executadas são maiores que a despesa executada; Deficit orçamentário, as receitas executadas menor que a despesa executada; Resultado orçamentário nulo: a receita executada será igual a despesa executada. (LIMA E CASTRO, 2007, p.175).

Para melhor entendimento apresenta-se o quadro 1 a seguir, que mostra o Anexo 12 da Lei 4.324/64, que é o Balanço Orçamentário.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITAS				DESPESAS			
Título	Previsão	Execução	Diferença	Título	Fixação	Execução	Diferença
Rec. Correntes				Créditos Orç.e			
Tributária				Sup.			
Contribuições				...			
Patrimonial				Créd. Espec.			
Serviços				...			
Transf Corrente				Créditos			
Outras Receitas				Extraordinário			
Correntes				s			
Rec. de Capital							
Oper de Crédito							
Alienação de							
Bens							
Transf. Capital							
Operações intra-							
Orçamentárias							
correntes							
...							
Operações Intra-							
Orçamentária de							
Capital							
...							
Soma				Soma			
Déficit				Superávit			
Total				Total			

Quadro 1: Balanço Orçamentário de acordo com a Lei. 4.320/64

Fonte: Anexo 12 lei 4320/1964

Segundo a NBC T 16.6 o Balanço Orçamentário tem por objetivo evidenciar o orçamento inicial, suas alterações, incorporação de superávit e suas reestimativas, confrontando-os, individualizadamente, com a execução da receita e da despesa. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público – Parte V em terceira normatiza segundo a NBC T 16.6 o Balanço Orçamentário que apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas. As receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita entre os Entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação na Parte 1 – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

No nível de detalhamento em que são apresentadas no modelo (3º nível – Espécie). Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar, um relativo aos restos a pagar não processados, outro relativo aos restos a pagar processados, com o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias do balanço, de modo a propiciar uma análise da execução orçamentária do exercício em conjunto com a execução dos restos a pagar.

Sobre a análise do Balanço Orçamentário o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – parte V dispõe que a análise e a verificação do Balanço Orçamentário têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

Uma das análises consiste em relacionar a coluna de “Previsão Inicial” com a coluna de “Dotação Inicial”; e as colunas da “Previsão Atualizada” e “Receita Realizada”, com as colunas da “Dotação Atualizada” e “Despesa Empenhada”. Outra análise que pode ser feita no Balanço Orçamentário consiste na comparação entre a coluna “Despesas Empenhadas” e as colunas “Despesas Liquidadas” e “Despesas Pagas”.

O superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da receita e da despesa orçamentária e deverá ser adicionado à coluna de Despesas Empenhadas para igualar a execução da despesa orçamentária com a execução da receita orçamentária.

O déficit orçamentário é representado pela diferença a menor entre a execução da receita e da despesa orçamentárias e deverá ser adicionado à coluna das receitas realizadas para igualar a execução da receita orçamentária com execução da despesa orçamentária.

Agora, apresenta-se o quadro 2 abaixo, que mostra o Balanço Orçamentário de acordo com a NBC T 16.6.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada (a)	Receitas Realizadas (b)	Saldo (a – b)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições Econômicas				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				

RECEITA DE SERVIÇOS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transferências de Convênios Transferências para o Combate à Fome OUTRAS RECEITAS CORRENTES Multas e Juros de Mora Indenizações e Restituições Receita da Dívida Ativa Receitas Correntes Diversas RECEITAS DE CAPITAL OPERAÇÕES DE CRÉDITO Operações de Crédito Internas Operações de Crédito Externas ALIENAÇÃO DE BENS AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL Transferências Intergovernamentais Transferências de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Outras Instit. Públicas Transferências de Convênios OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL Integralização do Capital Social Dív. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ. Restituições Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II) Operações de Crédito Internas Mobiliária Contratual Operações de Crédito Externas Mobiliária Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				
Saldos de exercícios anteriores (utilizados para créditos adicionais) Superávit Financeiro Reabertura de créditos adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (d)	Dotação Atualizada (e)	Despesas Empenhadas (f)	Despesas Liquidadas (g)	Despesas Pagas (h)	Saldo dotação (i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES Pessoal e encargos sociais Juros e encargos da dívida Outras despesas correntes Despesas de capital Investimentos Inversões financeiras Amortização da dívida Reserva de contingência Reserva do rpps						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII) Amortização da Dívida Interna						

Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Subtotal com refinanciamento (viii) = (vi + vii)						
Superávit (ix)						
TOTAL (X) = (VII + IX)						

Quadro 2: Balanço Orçamentário de acordo com NBC T 16.6
Fonte: STN, 2010.

Das alterações propostas às Demonstrações Contábeis Aplicada ao Setor Público pela NBC T 16.6, o Balanço Orçamentário foi uma das Demonstrações que mais obteve ganho no seu nível informacional por permite a visualização das variações da receita prevista no início do exercício e suas alterações realizadas no decorrer do mesmo, em quanto que o detalhamento por fonte, permitiu a evidenciação quanto à origem dos recursos. Pode-se identificar na comparação entre as informações anteriores e as informações acrescentadas a insuficiência ou excesso de arrecadação, economia ou excesso de despesa, desequilíbrio positivo ou negativo na previsão e na execução orçamentária e também superávit ou déficit corrente, de capital e orçamentário.

2.3.2 Balanço Financeiro

No Balanço financeiro, as receitas estão dispostas por categorias econômicas (Receita Correntes, Receitas de Capital, Receitas Correntes Intra-orçamentária, e Receitas de Capital Intra-orçamentária), acompanhadas das fontes de recursos.

Já as despesas orçamentárias estão dispostas por função, que são os grandes grupos de ações desenvolvidas pelo governo. Segundo a STN, nos ingressos e nos dispêndios extra-orçamentários reside a maior complexidade do Balanço Financeiro.

Enquanto os títulos de natureza orçamentária explicam-se por si mesmo, os títulos de natureza extra-orçamentária aparecem nos dois lados da equação e isso gera alguma dificuldade de entendimento, acontecendo também com os restos a pagar que para a elaboração do Balanço Financeiro, os restos a pagar do exercício são despesas liquidadas que ainda não foram pagas. Segundo o Parágrafo Único do art. 103 da 4.320/1964, Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

De acordo com Lima e Castro (2007, p.180) o Resultado Financeiro do Exercício (RFE) corresponde á diferença entre o somatório das receitas orçamentárias com as receitas extra-orçamentárias e o somatório das despesas orçamentárias com as despesas extra-

orçamentárias. Se as receitas forem maiores que as despesas, ocorre superávit; caso as despesas forem maiores que as receitas ocorre déficit. O autor ainda afirma que o (RFE) também pode ser apurado pela diferença entre o saldo que passa para o exercício seguinte e o saldo do exercício anterior

Assim, apresenta-se o quadro 3 a seguir, que mostra o Anexo 13 da Lei 4.324/64, que é o Balanço Financeiro.

BALANÇO FINANCEIRO			
RECEITAS		DESPESAS	
	R\$		R\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
RECEITAS CORRENTES		Legislativa	
Receita Tributária		Administração	
Receita de Contribuição		Defesa Nacional	
Receita Patrimonial		Relações Exteriores	
Receita de Serviços		Assistência Social	
Transferências Correntes		Transferências Correntes Previdência Social	
Outras Receitas Correntes		Saúde	
RECEITAS DE CAPITAL		Trabalho	
Operações de Crédito		Educação	
Alienação de Bens		Cultura	
Transferências de Capital		Direito da Cidadania	
Outras Receitas de Capital		Urbanismo	
Operações intraorçamentárias correntes		Habitação	
...		Saneamento	
Operações Intraorçamentarias de Capital		Ciência e Tecnologia Agricultura	
...		Indústria	
		Comércio e Serviços	
Receita Extra Orçamentária		Despesa Extra Orçamentária	
Restos a Pagar - Inscrição		Restos a Pagar – Pagamentos	
Depósitos de Diversas Origens		Depósitos de Diversas Origens	
Outras Operações		Outras Operações	
Soma		Soma	
Saldo do Exercício Anterior		Saldo Para o Exercício Seguinte	
Disponível		Disponível	
Caixa		Caixa	
Bancos		Bancos	
Transferência Financeira		Transferência Financeira	
TOTAL		TOTAL	

Quadro 3: Balanço Financeiro de acordo com a Lei 4.320/64

Fonte: Anexo 13 lei 4320/196

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público-Parte cinco, atualizado de acordo com a NBC T 16.6 o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- (a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- (d) as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e

(e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

A nova estrutura apresenta as despesas orçamentárias por vinculação e não por função como a demonstração anterior, a informação da despesa por função será evidenciada por um anexo ao Balanço Orçamentário de acordo com a NBC T 16.6, como também, será evidenciada na demonstração do fluxo de caixa.

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis, ainda, para que os usuários possam tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção (MCASP). Um ponto significativo da nova estrutura é que ela evidencia a movimentação do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior, o que proporciona a análise da movimentação financeira de dois exercícios simultaneamente.

Para se chegar ao resultado financeiro do exercício continuará com o mesmo entendimento da demonstração anterior; sendo no lugar do que chamamos de receitas os ingressos e no lugar do que chamamos de despesas os dispêndios. Corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários.

Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário, ocorrerá um déficit. Este resultado não deve ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício, cuja apuração é obtida por meio do Balanço Patrimonial. O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior.

Quanto a análise e a verificação do Balanço Financeiro o MCASP diz que o mesmo têm como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira. Também evidenciar os ingressos e dispêndios de recursos em um determinado exercício financeiro.

Dessa forma, partindo do item Disponível do Exercício Anterior (saldo inicial), deve-se adicionar a receita orçamentária, as transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários e subtrair as despesas orçamentárias, as transferências financeiras concedidas e pagamentos extraorçamentários, chegando-se assim, no valor do Disponível para o Exercício Seguinte (saldo final).

Por sua vez, apresenta-se o quadro 4 a seguir, que mostra o Balanço Financeiro de acordo com a NBC T 16.6.

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

Quadro 4: Balanço Financeiro de acordo com NBC T 16.6.
Fonte: STN, 2010.

A vinculação por função trazida pela NBC T 16.6 das receitas e despesas acarreta o confronto entre o que foi recebido para cada vinculação específica, como também, os dispêndios nestas vinculações, demonstrando o nível de financiamento dos serviços públicos com receitas ordinárias. Identifica-se na comparação que se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit, caso contrário ocorrerá um déficit. Sabendo que esse resultado não deverá ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício segundo o MCASP. Com a inclusão do saldo anterior, e com o atual se tem a condição de espelhar dois exercícios simultaneamente.

2.3.3 Demonstração das Variações Patrimoniais

A estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) é constituída pelos saldos acumulados durante o exercício nas contas de resultado e está prevista no anexo 15 da Lei nº 4320/1964. A Demonstração das Variações Patrimoniais é considerada como anexo, é parte integrante Balanço Patrimonial, sem a qual não é possível a apuração do saldo patrimonial e fechamento de balanço.

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O RPE é, então agregado ao saldo patrimonial acumulado no Balanço Patrimonial, possibilitando a apuração as situação patrimonial líquida da entidade, podendo ser positiva, o ativo real maior que o passivo real, negativa quando o ativo real menor passivo real e nula quando o ativo for igual ao passivo real.

De acordo com Lima e Castro (2007,p184) quanto a análise e verificação da DVP é possível avaliar os resultados orçamentários e extra-orçamentários, observando os itens mais relevantes que interferem no superávit ou déficit. Ressalta-se a possibilidade de interpretação relacionada com o superávit do orçamento corrente, podendo traduzir se as receitas correntes estão sendo aplicadas nas despesas de capital, significando capitalização, ou, se as receitas de capital estão financiando as despesas correntes, significando descapitalização.

Segui então, o quadro 5 que mostra o Anexo 13 da Lei 4.324/64, que é o Balanço Financeiro.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
VARIAÇÕES ATIVAS	R\$	VARIAÇÕES PASSIVAS	R\$
Orçamentárias		Orçamentárias	
Receitas		Despesas	
Interferências ativas		Interferências passivas	
Mutações ativas		Mutações passivas	
Resultados extraorçamentários		Resultados extraorçamentários	
Receitas extraorçamentárias		Despesas extraorçamentárias	
Interferências ativas		Interferências passivas	
Acréscimos patrimoniais		Decréscimos patrimoniais	
Soma		Soma	
Resultado Patrimonial (déficit)		Resultado Patrimonial (superávit)	
Total		Total	

Quadro: 5. Demonstração das Variações Patrimoniais de acordo com lei nº 4.320/1964

Fonte: anexo 15 da lei nº 4.320/1964

De acordo com a NBC T 16.6 a DVP tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária. Esta mesma define as Variações Patrimoniais Ativas que são aquelas que proporcionam aumento da situação patrimonial da entidade. As Variações Patrimoniais Passivas são aquelas que proporcionam redução da situação patrimonial da entidade.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas. Segundo o MCASP–Parte V o resultado patrimonial é um importante indicador de gestão fiscal, já que é o principal item que influencia na evolução do patrimônio líquido de um período, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O MCASP – Parte V define que para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio. 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 Demonstração do Resultado do Exercício apresenta apenas as variações quantitativas, enquanto a DVP apresenta as variações quantitativas e qualitativas de forma separada. O Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais é resultante da relação entre o Total das Variações Patrimoniais Aumentativas e o Total das Variações Patrimoniais Diminutivas. A interpretação desse quociente indica outra forma de se evidenciar o resultado patrimonial (Superávit ou Déficit Patrimonial).

A nova estrutura para a DVP passa a evidenciar a depreciação, amortização e exaustão do patrimônio das instituições públicas, que até então não faziam parte desta demonstração, ficando notório se há ou não o registro destas informações.

Para melhor entendimento temos o quadro 6, que se refere à Demonstração das Variações Patrimoniais de acordo com a NBC T 16.6.

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

Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Valorização e Ganhos Com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimentos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Resultado Positivo de Participações Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda Outros Benefícios Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso De Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização de Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos		
Transferências Concedidas Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas Perdas com Alienação Perdas Involuntárias		
Tributárias Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Resultado Negativo de Participações Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras Equalizações de Preços e Taxas Participações E Contribuições Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial Do Período		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo Desincorporação de passivo Incorporação de passivo Desincorporação de ativo		

Quadro 6: Demonstração das Variações Patrimoniais de acordo com NBC T 16.6.

Fonte: STN, 2010.

Outra Demonstração que teve grande ganho informacional em sua estrutura. Tendo função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, a Demonstração das Variações Patrimoniais possibilita apurar as alterações verificadas no patrimônio, onde o ente público utilizará o resultado como um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais, já que estão segregadas as mutações patrimoniais quantitativas, das mutações patrimoniais qualitativas que gerar um nível claro e maior de informações.

2.3.4 Balanço Patrimonial

A estrutura do Balanço Patrimonial segundo art. 105 da Lei 4.320/1964 traz por separa o Balanço Patrimonial em financeiro e não financeiro demonstrará: O Ativo Financeiro; Ativo Permanente; Passivo Financeiro; Passivo Permanente; Saldo Patrimonial; As Contas de Compensação.

Segundo Lima e Castro (2007, p.189) a avaliação da gestão do Balanço Patrimonial permite demonstrar a situação de liquidez, a estrutura de capitalização, a rentabilidade e outros indicadores econômico-financeiros utilizados para a tomada de decisões.

Do confronto entre o Ativo e o Passivo Financeiro é apurado o saldo financeiro que serve de base para abertura de crédito adicional, conforme dispõe o art. 43 da Lei nº 4320/1964, e a sua diferença representa o valor da disponibilidade por fonte de recursos. Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.

O quadro 7 apresenta o Balanço Patrimonial de acordo com o Anexo 14 da lei 4.320/1964.

Balanço Patrimonial			
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$
Ativo financeiro		Passivo financeiro	
Disponível		Passivo permanente	
Pendente			
Realizável			
Ativo permanente			
Imobilizado			
Soma do ativo real		Soma do passivo real	
		Patrimônio líquido	
Ativo compensado		Passivo compensado	
TOTAL		TOTAL	

Quadro 7: Balanço Patrimonial de acordo com a lei 4.320/1964

Fonte: Anexo 14 da lei 4.320/1964

De acordo com a NBC T 16.6 o Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, tem por objetivo evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- Ativo compreende as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço;
- Passivo compreende as obrigações, as contingências e as provisões;
- Patrimônio Líquido representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.
- No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do exercício segregado dos resultados acumulados de exercícios anteriores.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não-circulante, com base em seus atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - Parte V o Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além da classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações. Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais, podendo ser detalhados.

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

O quadro 8 apresenta o Balanço Patrimonial em conformidade com a NBC T 16.6.

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores A Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques VPD Pagas Antecipadamente			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias 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 Demais Obrigações a Curto Prazo Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NAO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Prazo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente			PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a		

Investimentos			Pagar A Longo Prazo		
Participações Permanentes			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		
Demais Investimentos Permanentes			Fornecedores a Longo Prazo		
(-) Redução ao Valor Recuperável Imobilizado			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Bens Moveis			Demais Obrigações a Longo Prazo		
Bens Imóveis			Provisões a Longo Prazo		
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas			Resultado Diferido		
(-) Redução ao Valor Recuperável Intangível			TOTAL DO PASSIVO		
Softwares			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Direito de Uso De Imóveis			Patrimônio Social e Capital Social		
(-) Amortização Acumulada			Adiantamento Para Futuro		
(-) Redução ao Valor Recuperável			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			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
Compensações					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

Quadro 8: Balanço patrimonial de acordo com a NBC T 16.6

Fonte: STN 2010

Pode-se perceber o aumento informacional e a convergência as normas internacionais pela alteração de acrescentar os valores do ano anterior para comparabilidade das informações que é reforçada, o financeiro e o não financeiro em circulante e não circulante a exposição do patrimônio líquido ganhou um maior detalhamento favorecendo sua compreensibilidade. Ainda ganhará, em anexo ao Balanço Patrimonial, o demonstrativo do superávit/déficit financeiro.

3 CONCLUSÃO

Com a observação das fontes trabalhadas, que foi a Lei das Finanças Públicas nº 4.320/1964 no que se referem às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público em comparação com a NBC T 16.6 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Parte V, e os objetivos que levaram a aprovação das tratadas alterações pode-se perceber mudanças que contribuem e que atenderam tais objetivos.

A nova proposta traz comuns as demonstrações contábeis, com exceção do Balanço orçamentário, a referencia de valores do exercício anterior, onde promove a conciliação de informações e análise comparativa para efeito de gestão.

Todas as mudanças como também a inclusão das Demonstrações de Fluxo de Caixa e de Resultado do Exercício, embora não ter sido demonstrada nesta análise, vem contribuir para a capacidade informacional das demonstrações apresentadas pelo setor público e com a necessidade de elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas para todos os entes.

No que se refere ao Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

O Balanço Financeiro na nova estrutura apresenta as despesas orçamentárias por vinculação e não por função como a demonstração anterior, a informação da despesa por função será evidenciado por um anexo ao Balanço Orçamentário, além da inclusão de valores do exercício anterior.

A Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta as variações quantitativas e qualitativas de forma separada, apresentando-se mais detalhadas e com valores referentes a exercício anterior para comparação.

Para o Balanço Patrimonial a nova proposta traz a classificação dos elementos patrimoniais considerando a segregação em circulante e não-circulante, com base em seus atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social. Pode-se perceber o aumento informacional e a convergência as normas internacionais pela alteração de acrescentar os

valores do ano anterior para comparabilidade das informações que é reforçada, a exposição do patrimônio líquido ganhou um maior detalhamento favorecendo sua compreensibilidade.

Contudo conclui-se que as alterações trazidas pela NBC T 16.6 e normatizada pelo MCASP, atende aos objetivos de convergências com as normas internacionais e o aumento informacional das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 19/04/2011.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 15/04/2011.

_____. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 10/04/2011.

_____. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**. Brasília: Secretária do Tesouro nacional, 2010.

_____. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Brasília: Secretária do Tesouro nacional, 2010.

_____. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf> Acesso em: 10/04/2011.

BRASÍLIA. **Resolução CFC 1133, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1133_2008.htm> Acesso em: 15/04/2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.111/2007, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1111_2007.htm> Acesso em: 15/04/2011.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)** / Diana Vaz de Lima, Róbison Gonçalves de Castro. - 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. Ed. – 2.reimpr. 2008 – São Paulo: Atlas, 2008.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas 2011.