



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Cláudia Patricia de Azevêdo Paiva

**IMPACTO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS NA
ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO
SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

Brasília
2015

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antonio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

Cláudia Patricia de Azevêdo Paiva

**IMPACTO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS NA
ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO
SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira
Gomes Ferreira

Brasília
2015

IMPACTO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS NA ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

RESUMO

O presente trabalho busca identificar quais são as diferenças ocorridas na estrutura das demonstrações contábeis, e nos seus indicadores, a partir da Contabilidade Governamental Orçamentária (Lei 4.320/64) quando comparada à Contabilidade Governamental Patrimonial (MCASP). Trata-se de pesquisa bibliográfica, documental e empírica, classificada como qualitativa. Os resultados para as quatro demonstrações analisadas apontaram modificações relevantes nas estruturas da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e do Balanço Patrimonial (BP). Para a DVP, destaca-se a exclusão das Mutações Ativas e Passivas e criação de um grupo específico para demonstrar os eventos que não impactam o PL. Outras diferenças relevantes puderam ser constatadas tanto na DVP quanto no BP, decorrentes da adoção de regimes distintos de reconhecimento de receitas/despesas, além de ajuste a valor recuperável. Em relação ao Balanço Orçamentário (BO), em decorrência de poucas alterações substanciais, os resultados obtidos para os saldos de colunas equivalentes permaneceram idênticos, o que trouxe efeitos também análogos para os saldos dessa demonstração. Para o Balanço Financeiro (BF), as alterações também não provocaram mudanças significativas nos saldos totais equivalentes das duas metodologias. Por fim, foram comparados os indicadores financeiros das quatro demonstrações (BO, BF, DVP e BP), analisando-se as diferenças/similaridades entre os dois modelos – um orçamentário (Lei 4.320/64) e o outro patrimonial (de acordo com o MCASP).

Palavras-chaves: Convergência às normas internacionais; NBCASP; Contabilidade Governamental Orçamentária; Contabilidade Governamental Patrimonial; Lei 4.320/64; MCASP.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO..... | 12 |
| 2.1 <i>O Processo de Convergência às normas internacionais</i> | 12 |
| 2.2 <i>A Contabilidade Pública no Brasil</i> | 14 |
| 2.3 <i>Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e suas análises</i> | 17 |
| 2.4 <i>Estudos Anteriores</i> | 25 |
| 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS..... | 27 |
| 3.1 <i>Dados, Amostra e Forma de Análise</i> | 27 |
| 3.2 <i>Limitações da Pesquisa</i> | 30 |
| 4 ANÁLISE DE DADOS | 31 |
| 4.1 <i>Balanço Orçamentário</i> | 31 |
| 4.2 <i>Balanço Financeiro</i> | 33 |
| 4.3 <i>Demonstração das Variações Patrimoniais</i> | 34 |
| 4.4 <i>Balanço Patrimonial</i> | 37 |
| 4.5 <i>Indicadores contábeis das quatro demonstrações</i> | 39 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 43 |
| REFERÊNCIAS | 46 |

LISTA DE SIGLAS

| | |
|--------|--|
| BF | Balanco Financeiro |
| BO | Balanco Orcamentario |
| BP | Balanco Patrimonial |
| DFC | Demonstracao dos Fluxos de Caixa |
| DVP | Demonstracao das Variacoes Patrimoniais |
| DMPL | Demonstracao das Mutacoes no Patrimonio Liquido |
| CASP | Contabilidade Aplicada ao Setor Publico |
| CF 88 | Constituicao Federal de 1988 |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| CPC | Comite de Pronunciamentos Contabeis |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IPSAS | International Public Sector Accounting Standards |
| LC | Lei Complementar |
| LOA | Lei Orcamentaria Anual |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Publico |
| MF | Ministerio da Fazenda |
| NBCASP | Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Publico |
| NBCT | Normas Brasileiras de Contabilidade Tecnicas |
| PCASP | Plano de Contas Aplicado ao Setor Publico |
| RGPS | Regime Geral de Previdencia Social |
| RPPS | Regime Proprio de Previdencia Social |
| SIAFI | Sistema Integrado de Administracao Financeira |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Grandes marcos históricos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público..... | 15 |
|--|----|

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Diferenças entre a contabilidade com enfoque orçamentário e patrimonial | 16 |
| Quadro 2 - Indicadores econômicos-financeiros do BO | 29 |
| Quadro 3 - Indicadores econômicos-financeiros do BF | 29 |
| Quadro 4 - Indicadores econômicos-financeiros da DVP | 30 |
| Quadro 5 - Indicadores econômicos-financeiros do BP | 30 |
| Quadro 6 - Análise dos dados do BO na abordagem orçamentária..... | 31 |
| Quadro 7 - Análise dos dados do BO na abordagem patrimonial | 32 |
| Quadro 8 - Análise dos dados do BF na abordagem orçamentária | 33 |
| Quadro 9 - Análise dos dados do BF na abordagem patrimonial..... | 33 |
| Quadro 10 - Análise dos dados da DVP na abordagem orçamentária..... | 35 |
| Quadro 11 - Análise dos dados da DVP na abordagem patrimonial..... | 35 |
| Quadro 12- Análise dos dados do BP na abordagem orçamentária | 37 |
| Quadro 13- Análise dos dados do BP na abordagem patrimonial..... | 37 |
| Quadro 14 - Resultado dos indicadores do BO | 39 |
| Quadro 15 - Resultado dos indicadores do BF | 41 |
| Quadro 16- Resultado dos indicadores da DVP | 42 |
| Quadro 17- Resultado dos indicadores do BP..... | 43 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Atos/fatos contábeis utilizados | 22 |
|--|----|

1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil aplicada ao setor público nos últimos anos vem sofrendo grandes transformações. Essas modificações advêm da necessidade de se convergir padrões contábeis nacionais a padrões de contabilidade internacionais. Porém Vicente *et al* (2012) afirmam que o modelo de ordenamento jurídico de um país (*Code Law* versus *Comum Law*), assim como questões políticas e culturais influenciam e, por vezes, dificultam o processo de convergência, pois a adoção de padrão contábil único não é uma meta simples de ser alcançada (CARVALHO; SALOTI, 2010).

A Contabilidade Pública brasileira, desde a edição da Lei 4.320/64, que estabeleceu o controle das finanças públicas do Estado, se voltou ao controle dos atos e fatos orçamentários. Com a sanção da referida lei e com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, o orçamento ganhou mais "*status*" com a implantação do orçamento programa, integrado aos sistemas de contabilidade pública (FERREIRA; MARCHESINI, 2013).

O art. 89 da Lei 4.320/64 discorre que: “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. Em vista disso, é função precípua da contabilidade evidenciar não só os aspectos orçamentários, mas também os patrimoniais. No entanto, com o passar dos tempos, a contabilidade pública no Brasil se desenvolveu tendo como prioridade o controle das operações orçamentárias em detrimento da evidenciação e controle das operações patrimoniais. O próprio Balanço Patrimonial, conforme os preceitos do art. 105 da lei nº 4.320/64, ao segregar os seus itens em financeiros e permanentes (não financeiros), acaba por destacar seu viés orçamentário. Para Prieto e Martins (2015) ainda persiste uma cultura orçamentária na qual o patrimônio possui uma importância residual. Segundo Conceição (2012), a ênfase aos aspectos legais levou a Contabilidade pública no Brasil a frisar os aspectos orçamentários dos normativos em detrimento da evidenciação do patrimônio público.

A necessidade de se evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais, a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público (MCASP - Parte Geral CASP, p. 23, 2014), a inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios de contabilidade adequados (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012) encorajou o Brasil a ser inserido no processo de convergência da Contabilidade Pública brasileira às normas internacionais, o qual está sendo revelado pela alteração da visão orçamentária para a visão patrimonial nas práticas contábeis.

O processo de convergência no Brasil está sendo representado, de forma operacional, pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que desde 2008 vem sendo revisado e em 2015 já se encontra em sua 6ª edição. Ao se analisar o MCASP, verifica-se a ocorrência de mudanças nos registros e no formato das demonstrações contábeis desse manual em relação aos registros e demonstrações contábeis elaborados pela Lei 4.320/64. Na visão de Bezerra *et al* (2013) o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, pelo enfoque orçamentário, não são condizentes com a realidade, e, desse modo, não poderiam ser úteis para orientar o gestor na tomada de decisão, pois não representam a realidade patrimonial.

Diante do exposto, a presente pesquisa visa responder a seguinte pergunta: Quais são as diferenças ocorridas na estrutura das demonstrações contábeis, e nos seus indicadores, a partir da Contabilidade Governamental Orçamentária (Lei 4.320/64) quando comparada à Contabilidade Governamental Patrimonial (MCASP)?

Para responder essa pergunta ficou estabelecido o seguinte objetivo geral:

após efetuar os mesmos eventos contábeis para as duas abordagens, comparar as demonstrações exigidas pela Lei 4.320/64, bem como os indicadores contábeis das duas estruturas apresentadas na Contabilidade Governamental, verificando as mudanças decorrentes do modelo antigo (Lei 4.320/64) para o novo (convergente às normas internacionais), e analisando-as quanto aos seus impactos.

O presente estudo torna-se importante, em virtude do novo padrão contábil estar previsto para ser implantado em toda a Administração Pública Federal, Estadual e Municipal a partir do corrente ano, sendo, portanto, um tema atual e desafiador para os agentes públicos da área. Além disso, esse trabalho tenta analisar as principais alterações (em termos de convergência), ocorridas nas demonstrações contábeis Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial; e nos índices de análise dessas duas estruturas, com vistas à proporcionar ao usuário da informação uma visão das diferenças mais relevantes existentes entre a Contabilidade Governamental com enfoque orçamentário (Lei 4.320) e a patrimonial (MCASP), bem como seus impactos.

O trabalho foi estruturado em cinco partes: introdução, referencial teórico, aspectos metodológicos, análise de dados e conclusão. O capítulo introdutório procura esclarecer ao leitor o assunto a ser tratado, a importância do tema e os objetivos que esperam ser atingidos. Em seguida, apresenta-se o referencial teórico acerca de como se desenvolveu no mundo, assim também no Brasil, o processo de convergência da contabilidade a um padrão internacional, os fatos históricos da contabilidade brasileira (destacando-se nesse contexto

aqueles aplicados ao setor público), bem como as demonstrações contábeis aplicadas à contabilidade governamental e alguns estudos anteriores que tratam de maneira global sobre o processo de convergência no Brasil. O terceiro capítulo descreve a metodologia utilizada. O quarto capítulo expõe os resultados obtidos, assim como a análise dos mesmos. Por último, são apresentadas as considerações finais e a possibilidade de trabalhos futuros relacionados a esta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O processo de convergência às normas internacionais

Segundo Castro (2011), a Contabilidade Brasileira sempre esteve dividida em duas vertentes: a Contabilidade Privada, conhecida também por Contabilidade Comercial; e a Pública, também chamada de Contabilidade Governamental. Ambas sempre existiram em universos distintos, com legislações e regras bem definidas e particularizadas para cada setor. No entanto, desde o ano de 2008, com o advento do processo de convergência às normas internacionais, percebe-se no Brasil uma evidente aproximação entre esses dois ramos da contabilidade. Nesse processo evolutivo, em que a contabilidade brasileira vem passando desde então, destaca-se a edição da Lei n.º 11.638/07, a qual trouxe profundas transformações na área contábil (Contabilidade Comercial) da Lei das Sociedades por Ações - Lei 6.404/76, norteando as companhias privadas para a adoção das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS, na sigla em inglês), emitidos pelo IASB - *International Accounting Standardas Board*, órgão independente, com sede em Londres, o qual tem como função basilar o estudo de padrões contábeis.

De acordo com Niyama e Silva (2013, p.37) os objetivos do IASB consistem em:

- "a) desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis e exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas.
- b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; e
- c) promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade."

À medida que a Contabilidade Privada brasileira convergia ao conjunto de normas contábeis sugeridas pelo IASB, a Contabilidade Governamental também enfrentava um processo de aperfeiçoamento, tendo com encarregado pelo ciclo inicial da mudança o Grupo de Estudo liderado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mais especificamente o Comitê Gestor da Convergência, criado pela Resolução CFC nº 1.103/07 e composto inicialmente pelo CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN). Segundo dispõe aquela resolução, o objetivo do Comitê está centrado na reforma das normas contábeis e de auditoria, bem como no aprimoramento das práticas contábeis, sempre observando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Nesse contexto, a partir dos trabalhos cooperativos e conjuntos, desenvolvidos por diversos agentes, tais como: MF, STN, CFC e outras Associações congêneres, foram publicadas, em novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Segundo Conceição (2012), a elaboração de normas específicas para o setor público deu início a procedimentos de reconhecimento da Contabilidade como ciência que estuda não apenas a execução orçamentária da receita e da despesa, mas também o patrimônio público.

Para Castro (2011) há dois modelos mundiais distintos que norteiam as práticas contábeis: um baseado em regras, o outro em princípios. Um representado pelos países de Direito Romano (chamados "países *code-law*"), onde a rigidez da lei estabelece regras e procedimentos a serem cumpridos pelos profissionais da Contabilidade na elaboração das demonstrações contábeis; e outro composto por países de Direito Comum (países *common law*), onde se defende que a Contabilidade necessita resguardar os investidores, e que, para tanto, essas regras devem ser flexíveis, sem forte intervenção do Estado, com vistas à proporcionar um maior incentivo de ingresso de capitais no mercado.

Segundo o autor, a divisão em dois blocos influencia a regulamentação contábil. Nos países de modelo *code law*, essa regulamentação é exercida, normalmente, pelo governo, com o processo de normatização feito a partir da lei (de cima para baixo), com pouca participação de profissionais de contabilidade e, menos ainda, dos usuários da informação contábil. Países que adotam esse sistema tendem a privilegiar o credor, o fisco, o princípio do conservadorismo e a prevalência da forma sobre a essência (caso brasileiro). Já nos países de modelo *common law*, a regulamentação fica sob a responsabilidade de órgãos privados, independente de o governo possuir autoridade para tal. Nesse modelo o processo de normatização começa a partir dos profissionais de contabilidade, com forte participação dos

usuários, da academia e das empresas, privilegiando-se o princípio da competência, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, e a orientação com base em princípios e não em regras.

Nessa mesma linha destacam também Niyama e Silva (2013, p.74):

"O sistema *common law* deve ser visto como oposto ao *regulatory law*. Este último sofreu influência do Direito Romano, no estudo das universidades europeias, no Código Napoleônico. O Brasil é um exemplo de país que segue o *regulatory law*. Já o *common law* reflete a experiência de julgamentos em casos reais. Os Estados Unidos e outros países que foram colônias britânicas utilizam o *common law*."

Enquanto sistema de informação, a contabilidade tem sua implementação geralmente empregada mediante duas abordagens, a *top-down* (de cima para baixo) ou *bottom-up* (de baixo para cima). Enquanto a abordagem *top-down* é administrativamente hierarquizada, com viés legal e buscando seguir preceitos eminentemente normativos, a abordagem *bottom-up* dá relevância ao papel dos atores operacionais e implementadores, focando em quem irá executar as ações. Uma terceira via, a *middle-up-down*, explora a ideia das equipes de trabalho em que agentes intermediários fazem a mediação entre o que as decisões de cúpula esperam como resultado e aquilo que de fato é alcançado pelos operacionalizadores (GAMA et al., 2014).

Desde a edição das NBC T16 até a elaboração do MCASP, ou seja, no processo de elaboração e implementação do novo sistema de informação contábil no setor público, Gama et al. (2014) destaca a sua aproximação de uma abordagem *top-down*, não utilizada integralmente, caracterizando melhor o processo de *middle-up-down*, graças principalmente à presença do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) criado pelo governo federal e que propiciou a participação dos executores contábeis no processo de escolha das novas políticas.

2.2 A contabilidade pública no Brasil

Nos últimos 50 anos, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público teve como base primária as disposições da Lei nº 4.320/64. Durante a maior parte desse tempo, esse normativo direcionou as disposições contábeis em âmbito público de forma soberana, até que em 2008 o CFC, mediante as Resoluções nº 1.128 a 1.137, instituiu as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas 16 (NBCs T 16). Estas, fazem parte do processo de alinhamento contábil nacional às práticas internacionais propostas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), publicadas em maio de 2000.

Pelo que dispõe a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, no seu item 3, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

No entremeio desse processo evolutivo da Lei 4.320/64 à LC 101/2000, cabe destacar também o grande marco ocorrido em 1987, com a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que, segundo Naves (2011):

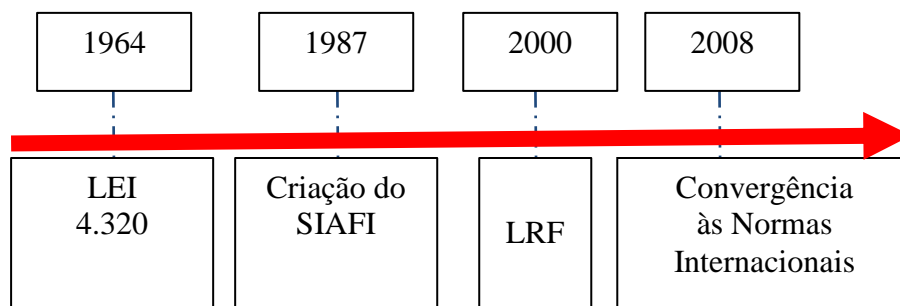
"...evidencia a situação de todos os responsáveis pela arrecadação das receitas, execução das despesas e administração ou guarda de bens e valores pertencentes à entidade pública. Para tanto, a contabilidade pública fornece, por meio de suas contas, informação hábil para a avaliação de desempenho do gestor."

Para o autor, o SIAFI promoveu o controle dos gastos públicos pelas unidades de controle interno de cada poder, bem como o controle externo exercido pelo Congresso Nacional quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. Esses aspectos, coadunam-se ao exposto constitucionalmente na Carta Magna de 1988 acerca da Contabilidade Pública, a qual dispõe no seu art. 70:

"A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder."

Desse modo, podemos estabelecer quatro grandes marcos da Contabilidade Governamental brasileira, conforme demonstrado na figura que segue.

Figura1: Grandes marcos históricos da Contabilidade Governamental no Brasil



Fonte: elaboração própria

O presente estudo busca verificar na contabilidade governamental brasileira as mudanças decorrentes do período de implementação da Lei 4.320/64 até aos nossos dias. Desse modo, a abordagem tratada nesse trabalho procurou levantar as diferenças existentes

entre o sistema adotado no setor público de 1964 até final de 2007 (enfoque orçamentário), em comparação ao enfoque patrimonial (novos procedimentos e visão) implementados em decorrência do processo de convergência às normas internacionais na contabilidade aplicada ao setor público. A fim de contextualizar-se melhor a maneira como se deu essa evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil, destaca-se a seguir o previsto na introdução do MCASP (2014, p. 283), capítulo 2, que trata dos aspectos gerais do PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:

“A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) foi estruturada, no Brasil, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, a evolução da ciência contábil, marcada pela edição das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), impulsionaram relevantes mudanças na CASP.

Nesse processo, identificou-se a necessidade de instituição de um novo modelo de gestão pública, com a adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na **contabilidade patrimonial**.”

Nesse processo evolutivo da Contabilidade Governamental, pode-se evidenciar algumas diferenças relevantes entre os dois modelos utilizados no Brasil.

Quadro 1: diferenças entre Contabilidade com enfoque orçamentário e patrimonial

| LEI 4.320/64 | MCASP/NBCASP |
|--|--|
| O regime contábil aplicado ao setor público é misto (artigo 35 da Lei 4.320/64). | Estabelecimento do regime contábil de competência integral no setor público. |
| O primeiro nível da estrutura do plano de contas representa a classificação máxima na agregação das contas, sendo divido em seis classes e a cada uma é atribuído um número, a saber: 1-Ativo; 2-Passivo; 3-Despesa; 4-Receita; 5-Resultado Diminutivo do Exercício (Variações Passivas); 6- Resultado Aumentativo do Exercício (Variações Ativas); sendo os n.ºs. ímpares de saldos de natureza devedora, e os pares de saldos de natureza credora. | O Plano de Contas é único, nacional, visando a consolidação das contas públicas. É dividido em oito classes , sendo duas patrimoniais (Ativo e Passivo); duas de resultado (Variação Patrimonial Diminutiva e Variação Patrimonial Aumentativa); duas de controle orçamentário (Planejamento e Execução); e duas de controle de atos potenciais (Controles Devedores e Controles Credores). |
| Existência de quatro sistemas em que as contas contábeis podem ser classificadas: •Sistema Orçamentário onde classificam-se as contas que tenham interferência direta no controle da execução orçamentária da receita/despesa; •Sistema Financeiro classificam-se as contas que venham a impactar os recursos financeiros disponíveis; •Sistema Patrimonial classificam-se as contas pertencentes à classes do Ativo, do Passivo, e das Variações Ativas/Passivas que não interfiram na composição das disponibilidades de numerário; e •Sistema de | Mudança da lógica contábil, que deixa de ser por sistema de contas e passa a ser por natureza de informação : •Natureza Patrimonial classes 1, 2, 3 e 4, cujo papel é informar a situação do patrimônio da entidade pública; •Natureza Orçamentária - classes 5 e 6, que têm como papel efetuar os controles do planejamento e do orçamento, desde a aprovação até a execução; •Natureza de Controle - classes 7 e 8, onde são efetuados os registros dos atos potenciais e demais controles. |

| | |
|--|---|
| Compensação onde estão classificadas as contas com função de controle, utilizando-se subgrupos de Ativos/Passivos Compensados. | |
| Em cumprimento ao art. 101 da Lei 4.320/64, os resultados gerais do exercício deverão ser demonstrados pelos quatro itens a seguir: •Balanço Orçamentário; •Balanço Financeiro; •Balanço Patrimonial; e •Demonstração das Variações Patrimoniais. | De acordo com a NBC T 16.6, ficam definidas sete demonstrações contábeis na Contabilidade do Setor Público: •Balanço Orçamentário; •Balanço Financeiro; •Demonstração das Variações Patrimoniais; •Balanço Patrimonial; •Demonstração do Fluxo de Caixa; •Demonstração das Mutações do PL; •Demonstração do Resultado Econômico (facultativa). |
| Havia previsão de implantação do sistema de custos, conforme Arts. 85 e 99 da Lei 4.320/64, bem como no §3º do art. 50 da Lei Complementar 101/2000, porém, até a adoção das NBCASP, ainda não havia sido adotado na Administração Pública como um todo. | Obrigatoriedade da implantação do sistema de custos na Contabilidade Pública Brasileira, sendo esta importante ferramenta como sistema de informações gerenciais, servindo como apoio à tomada de decisões dos agentes públicos. |

Fonte: Elaboração própria a partir da Lei 4.320/64, NBC T 16 e MCASP.

Em novembro de 2008 foram publicadas, por meio do Conselho Federal de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) com a expedição das Resoluções 1.128/08 a 1.137/08, que trataram da NBC T 16.1 a NBC T 16.10.; sendo incluída no rol, em 2011, a última NBC T 16.11, por meio da Resolução 1.366/11.

2.3 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e suas análises

As demonstrações contábeis obrigatórias às entidades definidas no campo da CASP apresentam distinção quanto ao seu número e formato conforme a referência utilizada. Segundo dispõe a Lei nº 4.320/64 no seu art. 101, os resultados do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário (BO); no Balanço Financeiro (BF); no Balanço Patrimonial (BP) e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Estas demonstrações, com suas respectivas alterações estruturais, foram recepcionadas pelo MCASP, o qual adiciona ao conjunto de demonstrações a DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa e a DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, acolhendo disposições da NBC T16 - Demonstrações Contábeis, mas deixando de lado a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a qual, segundo o MCASP, tem função semelhante à DVP. Trataremos, portanto, das quatro demonstrações comuns à Lei nº 4.320/64 e ao MCASP.

Previsto no art. 102 da Lei nº 4.320/64, o objetivo do Balanço Orçamentário (BO) é demonstrar as receitas previstas e despesas autorizadas em confronto com as receitas e despesas realizadas. A este respeito, Lima e Castro (2013 p. 170) afirma que

"Do confronto entre as receitas, podem-se avaliar o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período. Pelo confronto das despesas, pode-se analisar a postura da administração frente à autorização legislativa que limita a ação do dirigente (que nada poderá fazer quanto ao que não foi autorizado ou ao que exceder o limite de autorização) e a quantidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas"

Esses mesmos autores destacam a análise do BO, promovendo-se a comparação entre os valores das colunas 'Receita Prevista', 'Despesa Fixada' e suas execuções, chegando-se, dessa forma, a três possíveis resultados: insuficiência de arrecadação ($\text{Receita Prevista} > \text{Receita Arrecadada}$); excesso de arrecadação ($\text{Receita Prevista} < \text{Receita Arrecadada}$); e economia orçamentária ($\text{despesa fixada} > \text{Despesa Executada}$).

Pelo confronto entre receitas e despesas executadas, podem-se gerar três tipos de resultados (ROE - Resultado Orçamentário do Exercício): Superávit Orçamentário - quando a receita executada é maior que a despesa executada; Déficit Orçamentário - quando a receita executada é menor que a despesa executada; ou Resultado Orçamentário Nulo - quando a receita executada é igual à despesa executada.

Os referidos autores destacam resumidamente três quocientes de análise para o Balanço Orçamentário: Quociente de Execução da Receita - razão entre 'Receita Executada' e 'Receita Prevista', o qual representa quanto foi realizada da receita executada em comparação com a receita prevista; Quociente do Equilíbrio Orçamentário - razão entre a 'Despesa Fixada' e a 'Receita Prevista', o qual reflete a abertura de créditos adicionais; Quociente de Execução da Despesa - razão entre a 'Despesa Executada' e a 'Despesa Fixada', tendo normalmente um resultado menor que 1, por dificilmente haver a possibilidade deste ser igual a 1; e, em virtude da despesa não poder ser executada sem autorização prévia legal, esse resultado jamais poderá ser maior que 1. Por fim, o Quociente do Resultado Orçamentário - o qual quando igual a 1 evidencia o equilíbrio do resultado orçamentário; maior do que 1, demonstra superávit orçamentário na execução; e menor do que 1, um déficit orçamentário na execução.

Já para a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, conforme redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09, o objetivo do BO é evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando-se o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando-se assim o resultado orçamentário. Segundo Silva (2014) sua estrutura deve evidenciar as receitas orçamentárias 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; ao passo que as despesas orçamentárias serão demonstradas por categoria econômica, origem e espécie, desdobradas

em dotação inicial, dotação atualizada para o exercício, despesas empenhadas/liquidadas/pagas e o saldo da dotação, confrontando-se o orçamento inicial (e suas alterações) com a execução, demonstrando-se, assim, o resultado orçamentário. Quanto a análise e a verificação do BO, esse mesmo autor ressalta que esta "tem como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária".

De acordo com o MCASP (2014) a análise dos quocientes do BO são as seguintes: Quociente do Equilíbrio Orçamentário - resultante da relação entre a Previsão Inicial da Receita e a Dotação Inicial da Despesa, indicando se já equilíbrio entre a previsão e a fixação constante na LOA. Quociente de Execução da Receita - resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Atualizada da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação; Quociente de Desempenho da Arrecadação - resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Inicial da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais; Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação - resultante da relação entre os Créditos Adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação e o total de excesso de arrecadação, indicando a parcela de excesso de arrecadação utilizada para abertura de créditos adicionais; Quociente de Utilização do Superávit Financeiro - resultante da relação entre os Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro e o total do superávit financeiro apurado no exercício anterior, indicando a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais. Quociente de Execução da Despesa - resultante da relação entre a Despesa Executada e a Dotação Atualizada, cuja discrepância pode ser ocasionada por ineficiência no processo planejamento-execução, ou a uma economia de despesa orçamentária; Quociente do Resultado Orçamentário - resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit. Quociente da Execução Orçamentária Corrente - resultante da relação entre a Receita Realizada Corrente e a Despesa Empenhada Corrente. A interpretação desse quociente indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes; e, por fim, Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária - resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Paga, indicando o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga.

Em relação ao Balanço Financeiro (BF), conforme expresso no art. 103 da Lei nº 4.320/64, este objetiva demonstrar as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Segundo Lima e Castro "o papel do Balanço Financeiro é demonstrar o fluxo de caixa da entidade, evidenciando todos os ingressos e dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte" (2013, p. 175).

Enquanto isso, para a NBC T 16.6, conforme redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09, o BF evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. Nessa mesma linha Silva (2014, p. 251) prevê a utilidade das informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades de uma entidade, por possibilitar mensurar se o disponível é suficiente para cobrir as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos/contratados e ainda satisfazer os seus gastos de manutenção, além da discriminação do BF por destinação de recurso (ordinária e vinculada) permitir evidenciar qual a origem e aplicação dos recursos financeiros referentes à Receita/Despesas Orçamentárias, de acordo com a sua vinculação legal.

A análise desse demonstrativo, segundo Lima e Castro, se dá pelo resultado financeiro do exercício (RFE), o qual corresponde à diferença entre o somatório das receitas orçamentárias com as receitas extraorçamentárias; e o somatório das despesas orçamentárias com as despesas extraorçamentárias, também podendo ser apurado pela diferença entre o saldo que passa para o exercício seguinte e o saldo do exercício anterior. Se as receitas forem maiores que as despesas, ocorre superávit; caso contrário, déficit.

Esses autores também retratam em sua obra os seguintes quocientes de análise do BF: Quociente da Execução Orçamentária - relação entre receita e despesa orçamentária - demonstra quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária. Esse quociente deve ser analisado conjuntamente com o quociente do resultado orçamentário (BO); Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária - relação entre a Receita Orçamentária e a Despesa Orçamentária Paga (sendo a despesa orçamentária os restos a pagar inscritos no exercício + serviço da dívida a pagar que passa para o exercício seguinte), sendo normal o resultado igual a 1; bom para maior que 1; e, caso seja menor que 1, torna-se preocupante, pois a receita arrecadada será menor que a despesa paga, devendo-se utilizar receita extra-orçamentária para cobertura; Quociente da Execução Extra-Orçamentária - relação entre Receita Extra-Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária. A interpretação desse índice se dá da seguinte forma: será desejável um resultado mais próximo de 1. Maior que 1 representará aumento da dívida flutuante (curto prazo), o que provocará aumento do passivo financeiro. Caso seja menor que 1, representará diminuição da dívida flutuante,

provocando também uma diminuição do passivo financeiro e reduzindo as disponibilidades existentes; Quociente do Resultado da Execução Financeira - resultante da relação entre (Receita Orçamentária + Receita Extra-Orçamentária) dividido pela (Despesa Orçamentária + Despesas Extra-Orçamentária). Será normal o resultado igual ou pouco maior que 1. Caso seja menor que 1, deve-se verificar se as disponibilidades (caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extra-orçamentária. Por fim, o Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros - que é alcançado pela relação entre o saldo que passa para o exercício seguinte e o saldo do exercício anterior, sendo normal o resultado igual ou pouco maior que 1. Caso este seja menor que 1, deve-se verificar se as disponibilidades (caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extraorçamentária.

Já o MCASP (2014) apresenta duas análises para o BF: Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro - resultante da relação entre o Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária - Despesa Orçamentária) e a Variação do Saldo em Espécie. A interpretação desse quociente indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário. Em contrapartida pode ainda ser analisada a diferença como resultante do resultado extraorçamentário, ou das transferências; e o Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros - resultante da relação entre o Saldo que passa para o Exercício Seguinte e o Saldo do Exercício Anterior. A interpretação desse quociente indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie.

Pela Lei nº 4.320/64, art. 104, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) tem por fim evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. Lima e Castro (2013) ressaltam que a DVP é parte integrante do Balanço Patrimonial (seu resultado patrimonial do período comporá o resultado do exercício no PL), sendo sua estrutura constituída pelos saldos acumulados durante o exercício nas contas de resultado, constando de um lado da demonstração as Variações Ativas Orçamentárias (Receitas, Interferências Ativas e Mutações Ativas) e Resultado Extra-Orçamentário (Receitas extra-orçamentárias; Interferências Ativas e Acréscimos Patrimoniais); e do outro lado as Variações Passivas Orçamentárias (Despesas, Interferências Passivas e Mutações Passivas) e Resultado Extra-Orçamentário (Despesas Extra-Orçamentárias, Interferências Passivas e Decréscimos Patrimoniais).

Por seu turno, a NBC T 16.6, de acordo com a redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09, afirma que a DVP evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária. Para Silva (2014, p. 252), essa demonstração contábil consiste:

"Subsistema Patrimonial, onde serão apurados todos os bens, direitos, obrigações e o saldo patrimonial. Este último é a diferença entre os bens (+) direitos (-) obrigações. Conclui-se portanto que todos os atos contábeis serão patrimoniais e terão reflexo direto no Balanço Patrimonial."

Quanto a essas alterações verificadas no patrimônio, esse mesmo autor explica que tratam-se de dois tipos de variações: as quantitativas, que são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o PL; e as qualitativas, decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o PL da entidade; sendo o resultado patrimonial do período apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

A respeito da análise da DVP, Lima e Castro (2013, p. 184) preveem que o levantamento da DVP tem como objetivo a apuração do resultado patrimonial do exercício (RPE), confrontando-se as Variações Ativas e as Variações Passivas, e agregando-se esse resultado ao saldo patrimonial acumulado no Balanço Patrimonial, possibilitando, assim, a apuração da situação patrimonial líquida da entidade, que pode ser positiva ($\text{Ativo Real} > \text{Passivo Real}$); negativa ($\text{Ativo Real} < \text{Passivo Real}$); ou nula ($\text{Ativo Real} = \text{Passivo Real}$). Além dessa análise, os autores apresentam quatro quocientes para essa demonstração: Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais decorrentes da Execução Orçamentária - relação estabelecida entre as Variações Ativas Orçamentárias e as Variações Passivas Orçamentária, onde será considerado positivo caso o resultado seja maior do que 1, pois contribuirá para o aumento do patrimônio ou diminuição do passivo. Se for igual a 1, será considerado normal (equilíbrio); se menor que 1, considerar-se-á que as variações ativas foram menores que as variações passivas que provêm da execução orçamentária; Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais - relação entre Mutações Patrimoniais Ativas e Mutações Patrimoniais Passivas, sendo considerado positivo caso seja maior que 1, pois a despesa orçamentária realizada causou aumento maior do que a receita orçamentária arrecadada. Se for igual a 1, será considerado normal (equilíbrio). Se menor que 1, será negativo, evidenciando diminuição patrimonial decorrente da execução orçamentária. Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária (extra-orçamentária), resultado da divisão entre o total da variação independente da Execução Orçamentária Ativa e a independente da Execução Orçamentária Passiva, sendo considerada positiva caso seja maior que 1, demonstrando um superávit na execução orçamentária das variações independentes, contribuindo para o aumento do patrimônio ou diminuição do passivo se for igual a 1, será normal (equilíbrio). Se menor que 1, indicará que as variações ativas foram menores que as variações passivas que não provêm da execução orçamentária; e,

Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais, que resulta da divisão entre o total das Variações Ativas e o total das Variações Passivas, sendo positivo se maior que 1 (superávit); normal se igual a 1 (situação patrimonial equilibrada); e negativo se menor que 1 (déficit). Quanto a análise da DVP pelo MCASP (2014) este apresenta apenas um quociente: o do Resultado das Variações Patrimoniais, que resulta 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).

Por fim, o objetivo do Balanço Patrimonial (BP), como destaca o art. 105 da Lei nº 4.320/64, é demonstrar o Ativo Financeiro; o Ativo Permanente; o Passivo Financeiro; o Passivo Permanente; o Saldo Patrimonial; e as Contas de Compensação. Nesse contexto, Lima e Castro (2014, p. 185) pormenoriza a estrutura dessa demonstração contábil:

"O **Ativo Financeiro** compreende os recursos da execução orçamentária da receita e de outros valores adiantados a terceiros ou recolhidos por estes a título de depósitos, cauções, garantias e outros, bem como os créditos e valores que independam de autorização orçamentária para serem movimentados... O **Ativo Permanente** refere-se à execução de bens e valores que não interferem na movimentação financeira: realizável a curto prazo, realizável a longo prazo e permanente... O **Ativo Real** corresponde ao somatório dos valores do Ativo Financeiro e Ativo Permanente, evidenciando as alterações patrimoniais ocorridas durante o exercício. No Ativo Compensado estão representados os valores que não se integram ao patrimônio, mas que refletem as transações contábeis oriundas dos atos administrativos que em algum momento possam vir a afetá-lo... O **Passivo Financeiro** compreende as obrigações provenientes da execução orçamentária da despesa, que independem de autorização orçamentária para sua realização, e de outros valores recolhidos por terceiros... O **Passivo Permanente** representa os saldos das obrigações que não provocaram, de imediato, efeitos financeiros durante o exercício que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate... O **Passivo Real** corresponde ao somatório dos valores do Passivo Financeiro e Passivo Permanente. O **saldo patrimonial** (patrimônio líquido) é a diferença entre o Ativo e o Passivo, após apuração do déficit ou superávit do exercício, pela Demonstração das Variações Patrimoniais. No **Passivo Compensado**, estão representadas as contrapartidas dos valores do Ativo Compensado".

Quanto a análise e verificação do BP, esses autores ressaltam em sua obra o fato de, na hipótese de o Passivo Real apresentar-se maior que o Ativo Real, o PL será apresentado no lado do Passivo de forma negativa, sendo chamado de Passivo Real a Descoberto. Daí concluem que o saldo patrimonial pode apresentar os seguintes resultados: Saldo Patrimonial = Ativo Real - Passivo Real; ou Ativo Real > Passivo Real = Ativo Real Líquido; ou, ainda, Ativo Real < Passivo Real = Passivo Real a Descoberto.

Desse modo, Lima e Castro descrevem três tipos de quocientes para essa demonstração: Quociente da Situação Financeira, encontrado pela relação entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro; sendo resultado igual a 1 considerado equilíbrio da situação financeira; maior do que 1, superávit financeiro; e menor do que 1, déficit financeiro; Quociente da Situação Permanente – relação entre o Ativo Realizável a Longo Prazo + Ativo Permanente e o Passivo Exigível a Longo Prazo + Passivo Permanente, cuja interpretação tem como resultado esperado o índice maior do que 1 (ou pelo menos igual a 1). Caso seja menor que 1, sugerirá que o endividamento é superior à soma dos bens, créditos e valores que compõem os bens e direitos de longo prazo (passivo a descoberto); e, o Quociente do Resultado Patrimonial, o qual corresponde à razão da Soma do Ativo Real pela Soma do Passivo Real. Este quociente será considerado normal quando seu resultado for maior que 1. Caso seja igual a 1, tal situação demonstrará equilíbrio patrimonial. Se menor que 1, há que se verificar na DVP as causas que originaram o efeito patrimonial negativo.

O MCASP (2014) conceitua o Balanço Patrimonial com 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). Desse modo, o BP é composto por quatro quadros segregados da seguinte maneira: Quadro Principal (composto por contas do Ativo Circulante/Não Circulante; Passivo Circulante/Não Circulante; e Patrimônio Líquido); Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; Quadro das Contas de Compensação (controle); e Quadro do Superávit/Déficit Financeiro.

Nesse modelo de abordagem patrimonial, a avaliação dos elementos do Ativo e Passivo podem ser realizadas com a utilização da análise por quocientes, todos trazidos pelo MCASP, a saber: Liquidez Imediata, relação estabelecida entre as Disponibilidades e o Passivo Circulante – indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades, ou seja, os recursos disponíveis em caixa ou bancos; Liquidez Corrente – relação existente entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante – demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo (caixa, bancos, clientes, etc.) para pagar suas dívidas circulantes (fornecedores, empréstimos e financiamentos a curto prazo, contas a pagar, etc.); Liquidez Seca – relação entre o somatório das Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo e o Passivo Circulante – demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários como estoques, Almoxarifados e despesas antecipadas, para fazer face às suas obrigações de curto prazo; Liquidez Geral – também chamado de índice de solvência geral, é

uma medida de capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos, e é estabelecido pela razão entre o somatório do Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo e o somatório do Passivo Circulante + Passivo Não Circulante; Índice de Solvência – resultante da relação entre o somatório do Ativo Circulante + Ativo Não Circulante e o Passivo Circulante + Passivo Não Circulante. Uma entidade é solvente quando está em condições de fazer frente a suas obrigações e ainda apresentar uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro. Índice de Endividamento Geral – demonstra o grau de endividamento de uma entidade e reflete sua estrutura de capital. É dado pela relação entre o somatório do Passivo Circulante + Passivo Não Circulante e seu Ativo Total. E, por fim, o Índice de Composição do Endividamento, o qual representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total e é dado pela relação entre o Passivo Circulante da entidade e o somatório de seu Passivo Circulante + Passivo Não Circulante.

2.4 Estudos anteriores

Há vários estudos quanto ao processo de convergência adotado no Brasil. A maioria deles abrange os aspectos teóricos de convergência, os resultados práticos em termos presentes de alguma realidade empírica, ou ainda os seus possíveis impactos futuros, sendo que, poucos analisam comparativamente os preceitos da Lei Federal nº 4.320/64 e as disposições do MCASP, em nível de suas demonstrações comuns.

Lima *et al* (2009) estudaram as NBCASP para verificar a aderência da legislação vigente aos critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes na teoria contábil, constatando que a Lei 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade no que se refere aos itens analisados, distanciando a legislação vigente da teoria contábil e realizando, portanto, uma análise comparativa dos preceitos teóricos das legislações. Darós e Pereira (2009) também enfocam os aspectos de natureza teórica evidenciando inovações para a contabilidade pública, tais como a ampliação do registro de depreciação, a adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa.

Tentando evidenciar a importância de adoção do regime contábil de competência pelo setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais

de Contabilidade, Cruvinel e Lima (2011) concluíram que entre os resultados esperados com a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública Brasileira está o registro contábil das transações quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que, informações que antes não integravam as contas públicas possam ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações do período em que se relacionarem.

Por outro lado, em termos de previsões, Bezerra Filho e Feijó (2012) apresentaram ao leitor as motivações e importância da necessidade de mudanças nos atuais paradigmas que, culturalmente, abarcam a contabilidade pública brasileira, objetivando garantir informações contábeis de qualidade que deem suporte à otimização da gestão dos recursos públicos (custos), ao princípio da transparência e à instrumentalização do controle social. Os autores concluíram que a implantação dos padrões internacionais contribuirá de forma significativa para a melhoria das estatísticas fiscais do país, dos demonstrativos da LRF, das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, dos controles internos, externos e sociais.

Quanto ao uso presente do que dispõe as normas contábeis, Ribeiro e Klann (2014) descreveram em sua pesquisa a aderência das Unidades da Federação do Brasil às NBCASP, tentando verificar até que ponto os Estados brasileiros estariam seguindo os ditames das novas regulamentações e, com isso, proporcionando ao cidadão informações para que este possa realizar o controle social previsto no artigo 74 da CF/1988, nos artigos 48 e 49 da LRF e na Lei Complementar 131/2009. Os autores perceberam, após análise efetuada junto aos sítios do Governo, Tribunais de Contas e Tesouro, que as demonstrações publicadas por todos os Estados corresponderam apenas ao BP, BO, BF e DVP, sendo constatado na época, de modo unânime, que nenhum dos entes federativos evidenciou a DFC e a Demonstração do Resultado Econômico. Verificaram, também, que os entes federativos não possuíam um sistema de custos em pleno funcionamento.

Em termos de adoção presente das disposições legais das normas contábeis, Prieto e Martins (2015) identificaram e analisaram em seu artigo o nível de aderência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, NBC-16, nos balanços da União, no triênio de 2010 a 2012, constatando que está havendo empenho por parte da União para que ocorra a adoção integral das normas, assim como, também, a forma de adoção está acontecendo de forma gradativa ao longo dos anos. De acordo com a legislação brasileira, o prazo final para adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, expira-se em 2014. Na época, os autores apontaram a difícil tarefa dos contadores ligados ao setor público, haja vista as várias etapas que ainda precisam ser cumpridas.

Dentre os estudos destacados, cabe ressaltar que o foco permaneceu na análise da adoção dos preceitos da teoria contábil pela CASP e sua importância, na adoção das novas disposições em contabilidade aplicada ao setor público no País em termos presentes, bem como os seus impactos na melhoria dos demonstrativos e controles. Restou a lacuna comparativa entre aquilo que é disposto na Lei nº 4.320/64, em termos de estrutura das demonstrações contábeis, e suas equivalentes no MCASP, tarefa a que se propõe o presente estudo.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1. Dados, Amostra e Forma de Análise

A metodologia utilizada neste trabalho compreende uma pesquisa aplicada descritiva e empírica, com comprovação prática dos lançamentos e impactos nas demonstrações contábeis. Como procedimentos técnicos foram utilizados: pesquisa bibliográfica; análise documental de leis, normativos e resoluções pertinentes a área; bem como buscas eletrônicas em sítios, artigos acadêmicos e pesquisas em livros.

De acordo com Lakatos e Marconi (2006, p. 176), a análise documental ocorre quando a fonte de coleta de dados fica restrita a documentos, escritos ou não, instituindo o que se denomina de fontes primárias. Nessa mesma linha, destaca que “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc...” (2006, p. 185) não sendo a pesquisa bibliográfica uma mera repetição do que já foi dito sobre determinado assunto, mas favorecendo o exame de um tema sob nova abordagem.

Para atender ao objetivo do estudo, inicialmente foram identificados 10 (dez) atos/fatos contábeis, os quais, num primeiro momento, resultaram em seus respectivos lançamentos (com base na lei 4.320/64) e, posteriormente, na 6ª edição do MCASP (2014). Com vistas a efetuar a comparação da abordagem orçamentária com a patrimonial, esses 10 atos/fatos contábeis foram selecionados de maneira concomitante. Entende-se por fatos concomitantes aqueles em que os estágios da receita e da despesa ocorrem simultaneamente.

Os lançamentos contábeis de acordo com o antigo modelo foram baseados na obra de Lima e Castro (2013, p. 118-204). De maneira similar, os mesmos lançamentos, baseados no

novo modelo, foram inspirados em Lima e Castro (2013) e na 6ª edição do MCASP (2014). Cabe destacar ainda que, em alguns lançamentos contábeis, os valores desses registros foram adaptados à necessidade da pesquisa. São eles:

Tabela 1: Atos/fatos contábeis utilizados para demonstrar a abordagem orçamentária/patrimonial

| Nº | ATO/FATO CONTÁBIL | VALOR EM Reais |
|----|--|----------------|
| 1 | Previsão da receita | 80.000,00 |
| 2 | Fixação da despesa | 80.000,00 |
| 3 | Reconhecimento do crédito tributário relativo ao IPVA | 14.000,00 |
| | Arrecadação de Impostos – IPVA | 11.000,00 |
| | Arrecadação de Impostos – ICMS | 29.000,00 |
| 4 | Contratação de Operação de Crédito de curto prazo | 15.500,00 |
| 5 | Contratação de Serviço | 100,00 |
| | Empenho da despesa de serviços | |
| | Registro do contrato de serviços | |
| | Reconhecimento da VPD (concomitante com a liquidação orçamentária) – entrega da NF e Liquidação da Despesa orçamentária, vinculada a contrato | |
| | Pagamento da Despesa Orçamentária (Saída do Recurso Financeiro) | |
| 6 | Aquisição de Bens do imobilizado - Empenho referente à aquisição de dois veículos no valor de R\$ 12.000,00 cada – Natureza da despesa: 449052 | 24.000,00 |
| | Liquidação da despesa orçamentária e incorporação do bem | |
| 7 | Depreciação – Reconhecimento da Variação Patrimonial Diminutiva decorrente da depreciação, sendo R\$ 200,00 para cada veículo. | 400,00 |
| 8 | Doação de um veículo - Apuração do valor líquido contábil | 200,00 |
| | | 11.800,00 |
| 9 | Recebimento de Bem Imóvel em Doação | 20.000,00 |
| | Ajuste a valor recuperável do imóvel | 5.000,00 |
| 10 | Despesa com Pessoal | 20.000,00 |
| | Empenho da despesa com pessoal | |
| | Liquidação da despesa com pessoal | |
| | Pagamento da despesa com pessoal | |

Fonte: MCASP 6ª edição, com adaptações.

Selecionados os atos/fatos contábeis efetuaram-se os registros elencados na Tabela 1, primeiramente, de acordo com os ditames da Lei 4.320/64. Após reconhecimento desses eventos, constituíram-se seus respectivos razonetes/Balancete, onde foram sintetizadas as contabilizações dos referidos lançamentos. Desse modo, a pesquisa concentrou-se na elaboração das demonstrações contábeis previstas no art. 101 da Lei 4.320, a saber: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial.

O mesmo procedimento foi adotado em relação à contabilidade baseada no MCASP, em relação aos eventos contábeis, elaboração de razonetes/Balancete, e, por último, para fins de uma melhor comparação entre os dois modelos, as mesmas demonstrações contábeis previstas na Lei 4.320/64 (BO, BF, DVP e BP).

Por fim, a pesquisa efetuou também um estudo entre os indicadores econômico-financeiros resultantes da análise das demonstrações contábeis com a abordagem orçamentária (Lei 4.320/64), comparando-as com a patrimonial (MCASP). Estes estão evidenciados nos Quadros abaixo, tendo sido formulados com base em Lima e Castro (2013) e na 6ª edição do MCASP (2014):

Quadro 2: Indicadores Econômico-Financeiros do Balanço Orçamentário

| Lei 4.320/64 | | MCASP | |
|--------------|---|--------|---|
| IND 1 | ROE = Receita Executada - Despesa Executada | IND 1 | ROE = Receita Realizada - Despesa Empenhada |
| IND 2 | Quociente da Execução da Receita = Receita Executada / Receita Prevista | IND 2 | Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Previsão Inicial / Dotação Inicial |
| IND 3 | Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Despesa Fixada / Receita Prevista | IND 3 | Quociente de Execução da Receita = Receita Realizada / Previsão Atualizada da Receita |
| IND 4 | Quociente da Execução da Despesa = Despesa Executada / Despesa Fixada | IND 4 | Quociente de Desempenho da Arrecadação = Receita Realizada / Previsão Inicial da Receita |
| IND 5 | Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Executada / Despesa Executada | IND 5 | Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação = Créditos Adicionais abertos por meio do excesso de arrecadação / Total de Excesso de Arrecadação |
| | | IND 6 | Quociente de Utilização do Superávit Financeiro = Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro / Total do superávit do exercício anterior |
| | | IND 7 | Quociente de Execução da Despesa = Despesa Executada / Dotação Atualizada |
| | | IND 8 | Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Realizada / Despesa Empenhada |
| | | IND 9 | Quociente da Execução Orçamentária Corrente = Receita Realizada Corrente / Despesa Empenhada Corrente |
| | | IND 10 | Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Realizada / Despesa Paga |

Fonte: Lima e Castro (2013) e MCASP (2014)

Quadro 3: Indicadores Econômico-Financeiros do Balanço Financeiro

| INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS DO BALANÇO FINANCEIRO | | | |
|---|---|-------|---|
| Lei 4.320/64 | | MCASP | |
| IND 1 | Quociente da Execução Orçamentária = Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária | IND 1 | Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro = Resultado Orçamentário / Variação do Saldo em espécie |
| IND 2 | Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária Paga | IND 2 | Quociente do resultado dos saldos financeiros = Saldo que passa para o Exercício Seguinte / Saldo do Exercício Anterior |
| IND 3 | Quociente da Execução Extra-Orçamentária = Receita Extra-Orçamentária / Despesa Extra-Orçamentária | | |
| IND 4 | Quociente do Resultado da Execução Financeira = Receita Orçamentária + Receita Extra-Orçamentária / Despesa Orçamentária + Despesa Extra-Orçamentária | | |
| IND 5 | Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros = Saldo que passa p/ o exercício seguinte / Saldo do exercício anterior | | |

Fonte: Lima e Castro (2013) e MCASP (2014)

Quadro 4. Indicadores Econômico-Financeiros da Demonstração das Variações Patrimoniais

| INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS | | | |
|--|---|--------------|---|
| Lei 4.320/64 | | MCASP | |
| IND 1 | Quociente do resultado das variações patrimoniais decorrentes da execução orçamentária = Variações Ativas Orçamentárias / Var. Passivas Orçamentárias | IND 1 | Quociente Do Resultado Das Variações Patrimoniais = Total das Variações Patrimoniais Aumentativas / Total das Variações Patrimoniais Diminutivas |
| IND 2 | Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais = Mutação Patrimonial Ativa / Mutação Patrimonial Passiva | | |
| IND 3 | Quociente do resultado das variações patrimoniais independentes da ex.orç. (extra-orç.) = Independente da Exec. Orçam. Ativa / Indep. da Exec. Orçament. Passiva | | |
| IND 4 | Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais = Total das Variações Ativas / Total das Variações Passivas | | |

Fonte: Lima e Castro (2013) e MCASP (2014)

Quadro 5. Indicadores Econômico-Financeiros do Balanço Patrimonial

| INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS DO BALANÇO PATRIMONIAL | | | |
|--|---|--------------|--|
| Lei 4.320/64 | | MCASP | |
| IND 1 | Quocientes de Análise do Balanço Patrimonial = Ativo Financeiro / Passivo Financeiro | IND 1 | Liquidez Imediata = Disponibilidade / Passivo Circulante |
| IND 2 | Quociente da Situação Permanente = ARLP + Ativo Permanente / PELP + Passivo Permanente | IND 2 | Liquidez Corrente = Ativo Circulante / Passivo Circulante |
| IND 3 | Quociente do Resultado Patrimonial = Soma Ativo / Soma do Passivo | IND 3 | Liquidez Seca = (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) / Passivo Circulante |
| | | IND 4 | Liquidez Geral = (At. Circulante + At. Realiz. a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) |
| | | IND 5 | Índice de Solvência = (Ativo Circulante + Ativo Não Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) |
| | | IND 6 | Endividamento Geral = (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) / Ativo Total |
| | | IND 7 | Composição Do Endividamento = Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) |

Fonte: Lima e Castro (2013) e MCASP (2014)

3.2 Limitações da Pesquisa

As limitações do estudo detêm-se no fato de terem sido selecionados apenas 10 (dez) eventos contábeis, dentre os vários existentes no MCASP, para tentar se evidenciar as diferenças mais significativas entre os dois modelos (do enfoque orçamentário, trazido pela Lei 4.320/64, para o enfoque patrimonial, decorrente da implementação das mudanças necessárias para se convergir a contabilidade brasileira aos padrões internacionais). Com vistas ao alcance de comparações que evidenciarão com maior segurança informações relevantes de mudança entre as duas abordagens, faz-se necessário ampliar a amostra de

atos/fatos contábeis mais comuns na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, o que melhorará, por conseguinte, a análise dos índices/quocientes das demonstrações, evitando-se situações de contas com saldo zero, o que acaba por inviabilizar a comparação entre a contabilidade orçamentária e patrimonial.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Balanço Orçamentário

Após elaboradas as demonstrações com base nos eventos contábeis acima descritos, iniciou-se a análise de dados pelo Balanço Orçamentário (BO).

Quadro 6 - BO na abordagem orçamentária

| BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (PELA LEI 4.320/64) | | | | | | | |
|--|------------------|------------------|------------------|--------------------------------------|------------------|------------------|-------------------|
| RECEITA | | | | DESPESA | | | |
| TÍTULO | PREVISÃO | EXECUÇÃO | DIFERENÇA | TÍTULO | FIXAÇÃO | EXECUÇÃO | DIFERENÇA |
| Receita Corrente* | | | | Crédito Inicial / Suplementar | | | |
| Tributárias | 40.000,00 | 40.000,00 | 0,00 | Despesa Corrente | 40.000,00 | 20.100,00 | 19.900,00 |
| Contribuições | 0,00 | 0,00 | 0,00 | Despesa de Capital | 40.000,00 | 24.000,00 | 16.000,00 |
| Receita de Capital* | | | | Crédito Especial | | | |
| Operações de Crédito | 40.000,00 | 15.500,00 | 24.500,00 | Crédito Extraordinário | | | |
| Alienação de Bens | 0,00 | 0,00 | 0,00 | | | | |
| SOMA | 80.000,00 | 55.500,00 | 24.500,00 | SOMA | 80.000,00 | 44.100,00 | 35.900,00 |
| RECEITA | | | | DESPESA | | | |
| Déficit Corrente | 0,00 | 0,00 | 0,00 | Superávit Corrente | 0,00 | 19.900,00 | -19.900,00 |
| Déficit de Capital | 0,00 | 0,00 | 0,00 | Superávit de Capital | 0,00 | -8.500,00 | 8.500,00 |
| TOTAL | 80.000,00 | 55.500,00 | 24.500,00 | TOTAL | 80.000,00 | 55.500,00 | 24.500,00 |

*Previsão inicial da receita = R\$ 80.000,00, sendo 50% corrente e 50% de capital

Quadro 7 - BO na abordagem patrimonial

| BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (MCASP) | | | | | | |
|-------------------------------------|-------------------------|--------------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------------|-------------------------------------|
| RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS | Previsão Inicial | Previsão Atualizada (a) | Receita Realizada (b) | Saldo c = (b - a) | | |
| Receita Corrente | 40.000,00 | 40.000,00 | 40.000,00 | 0,00 | | |
| Receita de Capital | 40.000,00 | 40.000,00 | 15.500,00 | -24.500,00 | | |
| Subtotal das Receitas | 80.000,00 | 80.000,00 | 55.500,00 | -24.500,00 | | |
| Déficit | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | | |
| TOTAL | 80.000,00 | 80.000,00 | 55.500,00 | -24.500,00 | | |
| DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS | Dotação Inicial | Dotação Atualizada (e) | Despesa Empenhada (f) | Despesa Liquidada (g) | Despesa Paga (h) | Saldo da dotação i = (e - f) |
| Despesa Corrente | 40.000,00 | 40.000,00 | 20.100,00 | 20.100,00 | 20.100,00 | 19.900,00 |
| Despesa de Capital | 40.000,00 | 40.000,00 | 24.000,00 | 24.000,00 | 0,00 | 16.000,00 |
| Subtotal das Despesas | 80.000,00 | 80.000,00 | 44.100,00 | 44.100,00 | 20.100,00 | 35.900,00 |
| Superávit | 0,00 | 0,00 | 11.400,00 | 0,00 | 0,00 | -11.400,00 |
| TOTAL | 80.000,00 | 80.000,00 | 55.500,00 | 44.100,00 | 20.100,00 | 24.500,00 |

*Previsão inicial da receita = R\$ 80.000,00, sendo 50% corrente e 50% de capital

De acordo com a Lei nº 4.320/64, a coluna dedicada às receitas no BO será apresentada por categoria econômica: Receita Corrente e Receita de Capital, conforme §§1º e 2º do art. 11 da referida Lei, ao passo que, na coluna de despesas constará os títulos por tipo de crédito (Orçamentário, Suplementar, Especial e Extraordinário). Adota-se, portanto, um enfoque distinto para receitas e despesas. Enquanto aquelas estão relacionadas ao aspecto econômico, estas enfatizam uma informação de natureza jurídica. Pela nova metodologia, adotada no MCASP, tanto receitas quanto despesas passam a ser integradas no BO sob o viés econômico.

O BO, segundo os preceitos do MCASP, apresenta uma estrutura mais analítica quando comparado ao estabelecido na Lei nº 4.320/64, tanto a nível de receita quanto a nível de despesa. No tocante às receitas, além da evidenciação da Previsão Inicial, Receita Realizada e Saldo (equivalentes à Previsão, Execução e Diferença no Anexo XII da Lei nº 4.320/64), aparece ainda a figura da Previsão Atualizada, a qual evidencia reestimativas da receita decorrentes, por exemplo, da abertura de créditos adicionais ou atualizações monetárias. Já no campo das despesas apresenta-se a Dotação Inicial, Despesa Empenhada e o Saldo da Dotação (comparáveis à Fixação, Execução e Diferença no modelo antigo) e ainda a Dotação Atualizada, a Despesa Liquidada, e a Despesa Paga. Ressalta-se a importância de evidenciar conjuntamente as Despesas Empenhadas, Despesas Liquidadas e Despesa Paga na evidenciação dos 'Restos a Pagar Não Processados' e 'Restos a Pagar Processados'.

A título de análise comparativa do BO elaborado sob as duas formas, conforme o Anexo XII da Lei nº 4.320/64 e o estabelecido no MCASP, constatou-se que os resultados obtidos para os saldos de colunas equivalentes permaneceram os mesmos. Consequência direta desse fato, os valores para insuficiência de arrecadação (Receita Prevista > Receita Arrecadada), Excesso de Arrecadação (Receita Prevista < Receita Arrecadada), bem como para Economia Orçamentária (Despesa Fixada > Despesa Empenhada) permaneceram os mesmos. Também é idêntico o valor apresentado para o Resultado Orçamentário (Receita Arrecadada - Despesa Empenhada).

4.2 Balanço Financeiro

Após elaboradas as demonstrações com base nos dez eventos contábeis, prosseguiu-se a análise de dados pelo BF, nos dois tipos de abordagens, conforme abaixo:

Quadro 8 - BF na abordagem orçamentária

| BALANÇO FINANCEIRO (PELA LEI 4.320/64) | | | |
|---|------------------|--------------------------------------|------------------|
| RECEITAS | | DESPESAS | |
| ORÇAMENTÁRIA | 55.500,00 | ORÇAMENTÁRIA | 44.100,00 |
| Receitas Correntes | 40.000,00 | Despesas Correntes | 20.100,00 |
| Receitas de Capital | 15.500,00 | Despesas de Capital | 24.000,00 |
| EXTRA-ORÇAMENTÁRIA | 24.000,00 | EXTRA-ORÇAMENTÁRIA | 0,00 |
| Transferências Recebidas | 24.000,00 | Transferências Concedidas | 0,00 |
| Ingressos | 0,00 | Dispêndios | 0,00 |
| SOMA | 79.500,00 | SOMA | 44.100,00 |
| Disponível do Exercício Anterior | 0,00 | Disponível para o Exercício Seguinte | 35.400,00 |
| TOTAL | 79.500,00 | TOTAL | 79.500,00 |

Quadro 9 - BF na abordagem patrimonial

| BALANÇO FINANCEIRO (PELO MCASP) | | | | | |
|---|------------------------|---------------------------|--|------------------------|---------------------------|
| INGRESSOS | | | DISPÊNDIOS | | |
| ESPECIFICAÇÃO | EXERCÍCIO ATUAL | EXERCÍCIO ANTERIOR | ESPECIFICAÇÃO | EXERCÍCIO ATUAL | EXERCÍCIO ANTERIOR |
| Receita Orçamentária | 55.500,00 | | Despesa Orçamentária | 44.100,00 | |
| Ordinária | 40.000,00 | | Ordinária | 44.100,00 | |
| Vinculada | 15.500,00 | | Vinculada | 0,00 | |
| Transferências Financeiras Recebidas | 24.000,00 | | Transferências Financeiras Concedidas | 0,00 | |

| | | | | | |
|---|------------------|--|---|------------------|--|
| Recebimentos Extraorçamentários | 0,00 | | Pagamentos Extraorçamentários | 0,00 | |
| Inscrição Restos a Pagar Processados | 0,00 | | Pagamento Restos a Pagar Processados | 0,00 | |
| Inscrição Restos a Pagar Não Processados | 0,00 | | Pagamento Restos a Pagar Não Processados | 0,00 | |
| Valores restituíveis | 0,00 | | Valores restituíveis | 0,00 | |
| SOMA | 79.500,00 | | SOMA | 44.100,00 | |
| Saldo em Espécie do Exercício Anterior | 0,00 | | Saldo em Espécie p/ Exercício Seguinte | 35.400,00 | |
| TOTAL | 79.500,00 | | TOTAL | 79.500,00 | |

Tal qual o ocorrido com BO, houve tanto alteração quanto inclusão de títulos no BF. As colunas de Receita e Despesa da estrutura do Anexo XIII da Lei nº 4.320/64, por exemplo, passam a serem denominadas de Ingressos e Dispêndios. Mas a grande alteração encontra-se na substituição das receitas e despesas (antes classificadas por categorias econômicas - Corrente e de Capital), por receitas e despesas Ordinárias e Vinculadas. E as receitas e despesas orçamentárias, que antes eram destacadas segundo a fonte de recursos e a função, respectivamente, passam a ser evidenciadas segundo a fonte e a destinação. Essa nova metodologia permite demonstrar a origem e a aplicação dos recursos, identificando como as despesas orçamentárias são financiadas. Em termos de vinculação, fica obrigatória a discriminação de vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e seguridade social.

No que se refere à análise do resultado financeiro, o qual corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários, não foi constatada nenhuma alteração no modelo da Lei nº 4.320/64 para o adotado pelo MCASP. Tal constatação decorre diretamente da equivalência de saldos totais das duas demonstrações, tanto a nível de Receita (Lei nº 4.320/64) e Ingressos (MCASP) quanto de Despesa (Lei nº 4.320/64) e Dispêndios (MCASP). O resultado financeiro, que também pode ser auferido pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior, quando superavitário, indica, em geral, um resultado positivo da gestão financeira, o qual pode também ser decorrente de simples endividamento público.

4.3 Demonstração das Variações Patrimoniais

Quanto à DVP nas duas abordagens, apresentam-se as seguintes análises:

Quadro 10 - DVP pela abordagem orçamentária

| DVP (PELA LEI 4.320/64) | | | |
|--|------------------|--|------------------|
| VARIAÇÕES ATIVAS | | VARIAÇÕES PASSIVAS | |
| ORÇAMENTÁRIAS | 79.500,00 | ORÇAMENTÁRIAS | 59.600,00 |
| Receitas Correntes | 40.000,00 | Despesas Correntes | 20.100,00 |
| Receita de Capital | 15.500,00 | Despesas de Capital | 24.000,00 |
| Mutações Ativas | 24.000,00 | Mutações Passivas | 15.500,00 |
| RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO | 20.000,00 | RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO | 12.200,00 |
| Receitas Extra-Orçamentárias | 0,00 | Despesas Extra-Orçamentárias | 0,00 |
| Acréscimos Patrimoniais | 20.000,00 | Decréscimos Patrimoniais | 12.200,00 |
| SOMA | 99.500,00 | SOMA | 71.800,00 |
| Resultado Patrimonial (Déficit) | 0,00 | Resultado Patrimonial (Superávit) | 27.700,00 |
| TOTAL | 99.500,00 | TOTAL | 99.500,00 |

Quadro 11- DVP pela abordagem patrimonial

| DVP (PELO MCASP) | |
|---|------------------|
| VARIAÇÕES QUANTITATIVAS | |
| VPA - Variações Patrimoniais Aumentativas | 63.000,00 |
| Impostos IPVA | 14.000,00 |
| Impostos s/a produção e a circulação-ICMS | 29.000,00 |
| Transferências Instit. Privadas c/ Fins Lucrativos | 20.000,00 |
| VPD - Variações Patrimoniais Diminutivas | 25.500,00 |
| Remuneração a pessoal – RPPS | 20.000,00 |
| Serviços Terceiros – PJ | 100,00 |
| Despesa com Depreciação | 400,00 |
| Transferências Instit. Privadas Sem Fins Lucrativos | 11.800,00 |
| Redução a valor recuperável de imobilizado | 5.000,00 |
| RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO | 25.700,00 |
| VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária) | |
| Incorporação de Ativo | 24.000,00 |
| Desincorporação de Passivo | 0,00 |
| Incorporação de Passivo | 15.500,00 |
| Desincorporação de Ativo | 12.000,00 |

Ao contrário das demonstrações anteriores, a DVP passou por modificações mais profundas, as quais vão desde o formato de apresentação, o qual passa de uma posição horizontal para vertical, até a alteração dos grupos constitutivos da demonstração e seus respectivos elementos. Em termos de disposição, vale destacar que a nova apresentação no MCASP (verticalizada), pode acarretar mais dificuldades gerenciais, posto que torna menos visível a comparabilidade entre as variações. No que se refere aos grupos constitutivos, destaca-se a mudança dos grupos de Variações Ativas e Variações Passivas para Variações Patrimoniais Quantitativas e Variações Patrimoniais Qualitativas. Já quanto aos elementos desses grupos, enfatiza-se a exclusão das Mutações Ativas e Mutações Passivas para fins de apuração do Resultado Patrimonial do Período e criação de um grupo específico para demonstrar os eventos que não impactam no patrimonial líquido.

A exclusão das Mutações ativas e passivas reflete uma mudança de foco da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), dando menos ênfase ao aspecto orçamentário em favor do aspecto patrimonial. Com essa medida, segrega-se os eventos que provocam impacto na situação líquida patrimonial daqueles meramente permutativos, relacionados às receitas e despesas não efetivas. No entanto, a despeito da exclusão dos eventos eminentemente qualitativos para fins de apuração do Resultado Patrimonial do Período, criou-se um quadro logo abaixo do mesmo, o qual evidencia as exigências trazidas pela Lei nº 4.320/64 em seu Anexo XV.

Vale destacar que o Resultado Patrimonial do Período é resultante da diferença entre o valor total das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e o total das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), pela estrutura do MCASP, ou pela diferença entre o total das Variações Ativas e o total das Variações Passivas. Quando positivo, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Quando negativo, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial. Ressalta-se, como deixa claro o MCASP, que o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

No exemplo em análise, a comparação dos saldos dos grupos de contas revela divergências. No que se refere à comparação entre Variações Ativas, do Anexo XV da Lei nº 4.320/64, e as VPA, do MCASP, houve uma diferença de \$19.900,00. Enquanto aquele saldo totalizou \$79.500,00 este somou \$59.600,00. Essa diferença pode ser justificada por várias razões. Primeiro podemos citar os regimes divergentes de reconhecimento de receitas e despesas entre os dois modelos, aquele adotando o regime de caixa para receitas e de competência para as despesas, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/64¹, e este adotando o regime de competência tanto para receitas quanto para despesas. Essa divergência produziu uma subavaliação das Variações Ativas, que devem ter seu saldo aumentado em \$3.000,00. Destaca-se ainda a inclusão das Mutações Ativas no modelo da Lei nº 4.320/64 e sua exclusão neste, as quais somam \$24.000,00, o que ocorre também com a Contratação de Operação de Crédito de Curto Prazo, que soma \$15.500,00, que devem ser também subtraídos para se chegar ao saldo equivalente do modelo do MCASP.

Quanto aos valores apresentados entre os grupos de Variações Passivas e as VPD, enquanto aquelas totalizaram \$59.600,00, estas somaram 37.300,00. O resultado maior para o modelo adotado na Lei nº 4.320/64 é justificado pela inclusão das Mutações Passivas, as quais

¹ Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas.

somaram \$15.500,00. Soma-se a isso o valor correspondente à Desincorporação de Ativos, no valor de \$11.800, a Despesa de Capital com aquisição de veículo, totalizando \$24.000,00. Por fim, a diferença extingue-se com a adição de \$5.000,00, referente ao ajuste a valor recuperável (*Impairment*) do Imobilizado, feito no modelo do MCASP e não realizado nos moldes do Anexo XV da Lei nº 4.320/64.

4.4 Balanço Patrimonial

Por fim, procede-se a análise da demonstração contábil Balanço Patrimonial (BP):

Quadro 12 - BP pela abordagem orçamentária

| BALANÇO PATRIMONIAL (PELA LEI 4.320/64) | | | |
|--|-------------------|---|-------------------|
| ATIVO | | PASSIVO | |
| ATIVO FINANCEIRO | 35.400,00 | PASSIVO FINANCEIRO | 39.500,00 |
| Bancos Conta Movimento | 35.400,00 | Contas a Pagar | 24.000,00 |
| ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO | 0,00 | Operações de Crédito Curto Prazo | 15.500,00 |
| ATIVO PERMANENTE | 31.800,00 | PASSÍVEL EXIGÍVEL A LONGO PRAZO | 0,00 |
| Bens Móveis | 12.000,00 | | |
| (-) Depr. Acum. | -200,00 | | |
| Bens Imóveis | 20.000,00 | | |
| ATIVO REAL | 67.200,00 | PASSIVO REAL | 39.500,00 |
| | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 27.700,00 |
| ATIVO COMPENSADO | 161.300,00 | PASSIVO COMPENSADO | 161.300,00 |
| Receita a Realizar | 24.500,00 | Previsão Inicial da Receita | 80.000,00 |
| Receita Realizada | 55.500,00 | Crédito Disponível | 36.000,00 |
| Crédito Inicial | 80.100,00 | Crédito Empenhado Liquidado | 24.000,00 |
| Respons. por Valores Títulos e Bens | 1.200,00 | Crédito Pago | 20.100,00 |
| | | Valores Títulos e Bens sobre Responsabilidade | 1.200,00 |
| TOTAL | 228.500,00 | TOTAL | 228.500,00 |

Quadro 13 - BP pela abordagem Patrimonial

| BALANÇO PATRIMONIAL (PELO MCASP) | | | | | |
|---|------------------------|---------------------------|---|------------------------|---------------------------|
| ATIVO | | | PASSIVO | | |
| ESPECIFICAÇÃO | Exercício Atual | Exercício Anterior | ESPECIFICAÇÃO | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| ATIVO CIRCULANTE | 38.400,00 | | PASSIVO CIRCULANTE | 39.500,00 | |
| Caixa e Equivalentes de Caixa | 35.400,00 | | Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo | 15.500,00 | |
| Créditos a Curto Prazo | 3.000,00 | | Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo | 24.000,00 | |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE | 26.800,00 | | PASSIVO NÃO CIRCULANTE | 0,00 | |
| Ativo Realizável a Longo Prazo | 0,00 | | | | |
| Investimentos | 0,00 | | | | |
| Imobilizado | 26.800,00 | | | | |
| Bens Móveis | 12.000,00 | | | | |

| | | | | | |
|---|------------------------------|--|---|------------------|--|
| (-) Depreciação Acumulada Bens Imóveis Intangível | -200,00 15.000,00 0,00 | | | | |
| | | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 25.700,00 | |
| | | | Resultado do Exercício | 25.700,00 | |
| TOTAL DO ATIVO | 65.200,00 | | TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 65.200,00 | |

| | | | | | |
|--------------------------|------------------|--|---------------------------|------------------|--|
| Ativo Financeiro | 38.400,00 | | Passivo Financeiro | 24.000,00 | |
| Ativo Permanente | 26.800,00 | | Passivo Permanente | 0,00 | |
| Saldo Patrimonial | | | | 41.200,00 | |

Compensações

| ESPECIFICAÇÃO | Exercício Atual | Exercício Anterior | ESPECIFICAÇÃO | Exercício Atual | Exercício Anterior |
|---|------------------------|---------------------------|---|------------------------|---------------------------|
| Saldo dos Atos Potenciais Ativos | | | Saldo dos Atos Potenciais Passivos | | |
| | | | Obrigações Contratadas a executar | 1.100,00 | |
| TOTAL | | | TOTAL | 1.100,00 | |

| Destinação de Recursos | Superávit/Déficit Financeiro |
|---|-------------------------------------|
| Ordinária | - 1.100,00 |
| Vinculada | 15.500,00 |
| Recursos próprios diretamente arrecadados | 0,00 |
| Operações de crédito | 15.500,00 |
| TOTAL | 14.400,00 |

Dentre as principais divergências entre o apresentado pelos preceitos da Lei nº 4.320/64 e a NBC T 16.6, destaca-se o enfoque legalista/jurídico dos Ativos para aquela legislação em contraposição ao viés econômico desta. Enquanto a 4.320/64 concentra-se na posse dos bens, as disposições do MCASP adotam o registro similar ao das Sociedades por Ações apresentado na Lei nº 6.404/76, alterada pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, qual seja, aquele baseado no controle do bem ao invés da sua posse legal. Ainda quanto aos ativos, destaca-se a atual exigibilidade de cômputo da atualização a valor recuperável (*Impairment*), Depreciação, Amortização e da Exaustão. Antes, pelo que estabelecia o § 2º do art. 108 da Lei nº 4.320/64, apenas as entidades autárquicas e paraestatais estariam submetidas à obrigatoriedade do registro de Depreciação, sendo que o fenômeno da exaustão não é se quer mencionado na referida norma.

No que se refere ao Passivo, a abordagem adotada pelo MCASP trata-o como obrigação presente decorrente de eventos passados, também em consonância com as exigências da contabilidade internacional e alinhada com as práticas adotadas pelo setor

privado nacional. Por essa perspectiva, excluem-se os restos a pagar não processados, uma vez que não representam obrigação presente, tampouco fatos decorrentes de eventos passados.

Analisando o caso prático, o Ativo Financeiro apresentado no BP aos moldes do Anexo XIV da Lei nº 4.320/64, apresentou um valor total de \$35.400,00. No caso do BP aos moldes do MCASP, o valor total apresentado foi de \$38.400,00. A diferença de \$3.000,00 verificada entre os valores refere-se ao impacto produzido pela adoção de regimes distintos de reconhecimento das receitas entre as duas metodologias: caixa para aquela e competência para esta. Por outro lado, enquanto o Ativo Permanente (Lei nº 4.320/64) apresentou um saldo de \$31.800,00, o valor do Ativo Não Circulante (MCASP) teve saldo de \$26.800,00. A diferença de \$5.000,00 apresentada refere-se ao ajuste a valor recuperável, não exigido pelo disposto na Lei nº 4.320/64. Do lado do passivo, o Passivo Financeiro (Lei nº 4.320/64) e o Passivo Circulante (MCASP) totalizaram \$39.500,00. Por outro lado, os saldos do Patrimônio Líquido apresentado pelas duas estruturas divergiram, resultado já destacado na DVP quando da apuração do Saldo Patrimonial.

Por fim, cabe ressaltar o quadro de destaque do Ativo Financeiro e Permanente e do Passivo Financeiro e Permanente elaborado em acréscimo às demonstrações feitas pelos moldes do MCASP, buscando assim atender o exposto no art. 105 da Lei nº 4.320/64; e, ainda, o anexo referente ao demonstrativo do superávit financeiro, o qual corresponde à diferença positiva entre as contas financeiras do ativo e passivo.

4.5 Indicadores contábeis das quatro demonstrações

Quanto aos indicadores referentes às demonstrações contábeis, observa-se que vários deles não são possíveis comparar, por não haver condições de abordá-los nas duas perspectivas (Lei 4.320/64 e MCASP).

Inicia-se a análise pelos resultados dos indicadores do Balanço Orçamentário, comparando-os conforme disposto abaixo:

Quadro 14: Resultados dos Indicadores do Balanço Orçamentário

| Lei 4.320/64 | | Valor | MCASP | | Valor |
|---------------|--|--|---------------|---|--|
| IND 01 | ROE = Receita Executada - Despesa Executada | ROE= 55.500,00 - 44.100,00 = R\$ 11.400,00 | IND 01 | ROE = Receita Realizada - Despesa Empenhada | ROE= 55.500,00 - 44.100,00 = R\$ 11.400,00 |
| IND 02 | Quociente da Execução da Receita = Receita Executada / Receita Prevista | 55.500,00 ÷ 80.000,00 = 0,69 | IND 02 | Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Previsão Inicial da Receita / Dotação Inicial | 80.000,00 ÷ 80.000,00 = 1 |

| | | | | | |
|---------------|--|------------------------------|---------------|---|---|
| IND 03 | Quociente do Equilíbrio Orçamentário = Despesa Fixada / Receita Prevista | 80.000,00 ÷ 80.000,00 = 1 | IND 03 | Quociente de Execução da Receita = Receita Realizada / Previsão Atualizada da Receita | 55.500,00 ÷ 80.000,00 = 0,69 |
| IND 04 | Quociente da Execução da Despesa = Despesa Executada / Despesa Fixada | 44.100,00 ÷ 80.000,00 = 0,55 | IND 04 | Quociente de Desempenho da Arrecadação = Receita Realizada / Previsão Inicial da Receita | 55.500,00 ÷ 80.000,00 = 0,69 |
| IND 05 | Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Executada / Despesa Executada | 55.500,00 ÷ 44.100,00 = 1,25 | IND 05 | Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação = Créditos Adicionais abertos por meio do excesso de arrecadação / Total de Excesso de Arrecadação | Não se aplica, devido a ausência de abertura de crédito adicional e excesso de arrecadação. |
| | | | IND 06 | Quociente de Utilização do Superávit Financeiro = Créditos Abertos por meio de superávit financeiro / Total do superávit do exercício anterior | Não se aplica, devido a ausência de abertura de créditos e ausência de informações do exercício anterior. |
| | | | IND 07 | Quociente de Execução da Despesa = Despesa Executada / Dotação Atualizada | 44.100,00 ÷ 80.000,00 = 0,55 |
| | | | IND 08 | Quociente do Resultado Orçamentário = Receita Realizada / Despesa Empenhada | 55.500,00 ÷ 44.100,00 = 1,26 |
| | | | IND 09 | Quociente da Execução Orçamentária Corrente = Receita Realizada Corrente / Despesa Empenhada Corrente | 40.000,00 ÷ 20.100,00 = 1,99 |
| | | | IND 10 | Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Realizada / Despesa Paga | 55.500,00 ÷ 20.100,00 = 2,76 |

Analisando-se o quadro acima, percebe-se que os indicadores das demonstrações produzidas pelo MCASP (nova abordagem) são o dobro dos encontrados pelo enfoque da Lei 4.320/64. No modelo antigo verifica-se um total de cinco indicadores para análises do Balanço Orçamentário. No novo, um total de dez. Os indicadores que possuem equivalência comparando-se os dois modelos são o ROE (Resultado Orçamentário do Exercício) e o Quociente do Equilíbrio Orçamentário, os quais indicam superávit e equilíbrio orçamentário, respectivamente.

Destaca-se o fato de, no presente estudo, dada a limitação do pequeno número de eventos contábeis efetuados (apenas dez), ficou prejudicado o estudo comparativo de alguns índices, em virtude da ausência de ocorrências de créditos adicionais, saldos de exercícios anteriores, superávit de arrecadação do exercício anterior, etc.

Dando-se continuidade às análises, verificam-se nesse módulo os indicadores pertinentes à demonstração do Balanço Financeiro nas duas óticas contábeis, conforme segue:

Quadro 15. Resultados dos índices BALANÇO FINANCEIRO

| Lei 4.320/64 | | Valor | MCASP | | Valor |
|---------------|--|---|---------------|--|--|
| IND 01 | Quociente da Execução Orçamentária = Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária | $55.500,00 \div 44.100,00 = 1,26$ | IND 01 | Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro = Resultado Orçamentário / Variação do Saldo em espécie | $11.400,00 \div 35.400,00 = 0,32$ |
| IND 02 | Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária = Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária Paga | $55.500,00 \div 44.100,00 = 1,26$ | IND 02 | Quociente do resultado dos saldos financeiros = Saldo que passa para o Exercício Seguinte / Saldo do Exercício Anterior | Não houve saldo do exercício anterior, o que prejudicou a análise. |
| IND 03 | Quociente da Execução Extra-Orçamentária = Receita Extra-Orçamentária / Despesa Extra-Orçamentária | Não houve despesa extra-orçamentária o que prejudicou a análise | | | |
| IND 04 | Quociente do Resultado da Execução Financeira = Receita Orçamentária + Receita Extra-Orçamentária / Despesa Orçamentária + Despesa Extra-Orçamentária | $79.500,00 \div 44.100,00 = 1,80$ | | | |
| IND 05 | Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros = Saldo que passa p/ o exercício seguinte / Saldo do exercício anterior | Não houve saldo do exercício anterior, prejudicando a análise | | | |

Analisando-se os quocientes do Balanço Financeiro nas duas estruturas, observa-se que no modelo da Lei 4.320/64 há a ocorrência de cinco indicadores, enquanto no MCASP existem apenas dois. São equivalentes apenas o indicador ‘Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros’, ficando a análise comparativa prejudicada, haja vista ausência de saldo do exercício anterior.

Dando-se prosseguimento, no quadro 16 abaixo ficam evidenciados os indicadores da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Observa-se que o modelo baseado na Lei 4.320/64 possui quatro Quocientes e o do MCASP apenas um. Esses quatro não tem nenhuma equivalência com o Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais do novo modelo, o qual resulta da relação entre o Total das Variações Patrimoniais Aumentativas e o Total das Variações Patrimoniais Diminutivas, chegando ao índice de 1,69 (Superávit Patrimonial).

A interpretação desse quociente do MCASP indica outra forma de se evidenciar o resultado patrimonial (superávit ou déficit patrimonial), sendo esta a fundamental diferença

entre a análise comparativa dos dois modelos. Isso se deve ao fato da DVP ter sido uma das demonstrações que mais sofreu alterações em sua estrutura, com a mudança para o novo padrão, em virtude da extinção das Mutações Patrimoniais Ativas/Passivas, o fato dos lançamentos contábeis efetuados de acordo com a Lei 4.320/64 utilizarem o regime misto (de caixa para a receita e de competência para a despesa), ao passo que o MCASP utiliza o regime integral por competência, etc.

Em decorrência dessa mudança e por não haver correlação nenhuma de equivalência entre a análise dos dois modelos, a comparação dos indicadores dessa demonstração contábil ficou prejudicada, pelos motivos expostos no parágrafo anterior.

Quadro 16: Resultados dos indicadores da DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

| Lei 4.320/64 | | Valor | MCASP | | Valor |
|---------------|--|---------------------------------------|---------------|---|------------------------------------|
| IND 01 | Quociente do resultado das variações patrimoniais decorrentes da execução orçamentária = Variações Ativas Orçamentárias / Var. Passivas Orçamentárias | 79.500,00 ÷ 59.600,00 = 1,33 | IND 01 | Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais = Total das Variações Patrimoniais Aumentativas / Total das Variações Patrimoniais Diminutivas | 63.000,00 ÷ 37.300,00 = 1,69 |
| IND 02 | Quociente do Resultado das Mutações Patrimoniais = Mutação Patrimonial Ativa / Mutação Patrimonial Passiva | 24.000,00 ÷ 15.500,00 = 1,55 | | | |
| IND 03 | Quociente do resultado das variações patrimoniais independentes da ex.orç. (extra-orç.) = Independente da Exec. Orçam. Ativa / Indep. da Exec. Orçament. Passiva | 20.000,00 ÷ 12.200,00 = 1,64 | | | |
| IND 04 | Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais = Total das Variações Ativas / Total das Variações Passivas | 99.500,00 ÷ 71.800,00 = 1,39 | | | |

Do mesmo modo que a DVP, devido as grandes mudanças de estrutura efetuadas no Balanço Patrimonial, com o processo de convergência aos padrões internacionais, essa demonstração (BP) não tem quase nenhuma equivalência de seus quocientes com os demonstrados no quadro 17 abaixo, expresso pela Lei 4.320/64.

Observa-se três quocientes do lado da abordagem orçamentária (Lei 4.320), enquanto que no modelo MCASP existem sete. Percebe-se a aproximação dessa demonstração contábil (modelo MCASP) com aquela evidenciada na Contabilidade de Companhias do setor privado, a começar pela nomenclatura dos indicadores, que passaram de ‘quocientes’ para ‘índices’, a saber: Liquidez Imediata; Liquidez Corrente; Liquidez Seca; Liquidez Geral; Índice de solvência; de Endividamento Geral; e de Composição do Endividamento.

Quadro 17: Resultados dos indicadores do BALANÇO PATRIMONIAL

| Lei 4.320/64 | | Valor | MCASP | | Valor |
|---------------|---|---|---------------|--|------------------------------|
| IND 01 | Quocientes de Análise do Balanço Patrimonial = Ativo Financeiro / Passivo Financeiro | 35.400,00 ÷ 39.500,00 = 0,90 | IND 01 | Liquidez Imediata = Disponibilidade Circulante / Passivo | 35.400,00 ÷ 39.500,00 = 0,90 |
| IND 02 | Quociente da Situação Permanente = ARLP + Ativo Permanente / PELP + Passivo Permanente | A análise do índice ficou prejudicada em virtude do denominador ter sido = zero | IND 02 | Liquidez Corrente = Ativo Circulante / Passivo Circulante | 38.400,00 ÷ 39.500,00 = 0,97 |
| IND 03 | Quociente do Resultado Patrimonial = Soma Ativo Real / Soma do Passivo Real | 67.200,00 ÷ 39.500,00 = 1,70 | IND 03 | Liquidez Seca = (Disponibilidades + Créditos a Curto Prazo) / Passivo Circulante | 38.400,00 ÷ 39.500,00 = 0,97 |
| | | | IND 04 | Liquidez Geral = (At. Circulante + At. Realiz. a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) | 38.400,00 ÷ 39.500,00 = 0,97 |
| | | | IND 05 | Índice de Solvência = (Ativo Circulante + Ativo Não Circulante) / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) | 65.200,00 ÷ 39.500,00 = 1,65 |
| | | | IND 06 | Endividamento Geral = (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) / Ativo Total | 39.500,00 ÷ 65.200,00 = 0,61 |
| | | | IND 07 | Composição Do Endividamento = Passivo Circulante / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) | 39.500,00 ÷ 39.500,00 = 1,00 |

5 CONCLUSÃO

Os resultados para as quatro demonstrações analisadas, Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e Balanço Patrimonial (BP), apontaram grandes modificações nas estruturas das duas últimas demonstrações quando comparadas às mudanças nas duas primeiras.

Dentre as alterações do BO, destaca-se a inclusão das colunas de Previsão Atualizada do lado das receitas e Dotação Atualizada do lado das despesas, as quais evidenciam reestimativas das receitas e das despesas; e ainda a apresentação conjunta das Despesas Empenhadas, Despesas Liquidadas e Despesas Pagas, importantes na evidenciação dos 'Restos a Pagar Não Processados' e 'Restos a Pagar Processados'. Em decorrência de poucas alterações substanciais, os resultados obtidos para os saldos de colunas equivalentes

permaneceram idênticos, o que trouxe efeitos também equivalentes para os indicadores dessa demonstração, Insuficiência/Excesso de Arrecadação e Resultado Orçamentário.

Para o BF, as alterações também não provocaram mudanças nos saldos totais equivalentes das duas metodologias – Receita (Lei nº 4.320/64) e Ingressos (MCASP), quanto de Despesa (Lei nº 4.320/64) e Dispêndios (MCASP), provocando o mesmo resultado para o resultado financeiro.

Já para a DVP, as alterações foram mais acentuadas e alcançaram desde o formato da apresentação (de horizontal para vertical), até a reestruturação dos grupos constitutivos da demonstração e seus respectivos elementos. Destaca-se a exclusão das ‘Mutações Ativas’ e ‘Mutações Passivas’ para fins de apuração do Resultado Patrimonial do Período, além da criação de um grupo específico para demonstrar os eventos que não impactam o Patrimônio Líquido. Outras distinções puderam ser constatadas pela adoção de regimes distintos de reconhecimento de receitas e despesas entre os dois modelos, aquele adotando o regime de caixa para receitas e de competência para as despesas, e este adotando o regime de competência tanto para receitas quanto para despesas. E por fim, temos o ajuste a valor recuperável (*Impairment*) do Imobilizado, inexistente aos moldes da Lei nº 4.320/64.

Identificou-se também mudanças significativas na estrutura do BP, o qual refletiu o impacto produzido pela adoção de regimes distintos de reconhecimento das receitas entre as duas metodologias – caixa para a Lei nº 4.320/64 e competência para o MCASP –, bem como a realização de ajuste a valor recuperável, não exigido nas disposições daquela norma. Cabe ainda destacar os saldos distintos do Patrimônio Líquido apresentado pelas duas estruturas, decorrência das mudanças já verificadas na DVP quando apurado o Saldo Patrimonial.

Quanto aos indicadores referentes às quatro demonstrações contábeis analisadas neste estudo, observa-se que vários deles não foram possíveis comparar, por não haver condições de abordá-los nas duas perspectivas (Lei 4.320/64 e MCASP).

Foram identificadas algumas similares nos quocientes/índices apresentados no BO, haja vista que, estruturalmente, esse tipo de demonstração não sofreu grandes modificações com o processo de convergência às normas contábeis internacionais. O BO na abordagem patrimonial (MCASP) apresenta o dobro de índices dos apresentados pelo modelo orçamentário (Lei 4.320/64), o que resulta em um bom suporte para o gestor avaliar a situação orçamentária/financeira da entidade.

Quanto aos índices das outras três demonstrações (BF, DVP e BP), constatou-se quase que nenhuma equivalência de seus quocientes, impedindo dessa forma a comparabilidade na análise dos mesmos. Além disso, a pequena amostra de fatos contábeis registrados no presente

estudo (dez eventos apenas) impediram uma avaliação mais ampla dos resultados observados. As divergências mais significativas foram identificadas quanto a avaliação dos índices da DVP e do BP.

Desse modo, conclui-se com o presente estudo que as diferenças ocorridas na estrutura das demonstrações contábeis, e em seus respectivos indicadores/quocientes, com a adoção do processo de convergência às normas internacionais no setor público brasileiro, são bastante significativas em relação à Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP e ao Balanço Patrimonial – BP, em virtude dessas duas demonstrações contábeis retratar de forma mais acentuada as modificações patrimoniais ocorridas em um exercício financeiro em uma entidade pública. Constatou-se que a adoção pela contabilidade brasileira de um mesmo padrão de normas e procedimentos contábeis internacionais trouxe um ganho para esse ramo, uma vez que resultou em maior transparência e compreensibilidade para os diversos usuários da informação.

Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se a ampliação da análise da amostra a nível de lançamentos, bem como a inclusão de um maior número de eventos contábeis, podendo-se comparar demonstrações contábeis reais de uma entidade pública, analisando-as sob os dois enfoques (orçamentário x patrimonial). Também se propõe analisar o impacto e importância das demonstrações não previstas na Lei nº 4.320/64 e incluídas no MCASP, a saber: Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

REFERÊNCIAS

- BEZERRA FILHO, J. E.; FEIJÓ, P. H. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!** Revista TCE-PE, v. 19, n. 19, dez/. 2012.
- BEZERRA, S. S. *et al.* **Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma Reflexão Acerca do Subsistema de Compensação.** VEREDAS FAVIP – Revista Eletrônica de Ciências - V. 6, n. 2 – julho a dezembro de 2013.
- BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 15 outubro. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: jun. 2015.
- BRASIL. Casa Civil. **Lei 4.320/64** 17 março.1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em jun. 2015.
- CARVALHO, L. N.; SALOTTI, B. M. **Curso de e-Learning de Tópicos de Contabilidade Internacional.** São Paulo: Fipecafi, 2010.
- CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público** - 4ª Edição - Editora Atlas - 2011.
- CONCEIÇÃO, Kelly Bonifácio da. **Estudo evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 2012. 111 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil** Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em jun. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103/07 - Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.** Publicada no D.O.U. em out/2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.111/07 - interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público.** Publicada no D.O.U. em dez/2007.
- CRUVINEL, D. P.; *et al.* **Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 5, n.3, art.4, p. 69-85, set/dez 2011.
- DARÓS, L. L; PEREIRA, A. S. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** 9º Congresso USP Controladoria e Contabilidade - 30 e 31 de julho 2009.
- FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. F. **A Contabilidade Pública em Face da Padronização Contábil.** Semana Acadêmica: Revista Científica. Vol. 1, p. 1-14, 2013.

GAMA, Janyluce R. et al. **Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up**. Rev. Adm. Pública, p. 183-2016, jan./fev. 2014.

KLEIN, E. B.; SOUZA, A. R. L. **Contabilidade Pública Brasileira: a convergência com os padrões contábeis internacionais no Setor Público**. Revista RBC, n. 200, abr/2013.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6ª ed., SP, Ed. Atlas, 2006.

LIMA, D. V.; CASTRO R. G. **Contabilidade Pública**. 3ª ed., SP, Ed. Atlas, 2013.

LIMA, D. V.; *et al.* **As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília v. 12 · n. 2 · p. 15 - 23 · mai/ago 2009

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN R. C. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil**. Revista Ambiente Contábil. UFRN. Natal/RN. v.6 n.1, p. 253-272, jan/jun 2014.

MINISTÉRIO DA FAZENDA; SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. 6ª edição, Brasília, 2014. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb> . Acesso em jun. 2015.

NAVES, G. G. **A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability: a percepção dos usuários**. 2011. 123 f. Dissertação – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV), Rio de Janeiro, 2011.

PRIETO, M. F.; MARTINS V. F. **Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: uma análise dos demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012**. Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, v.3, n.5, p.01-22/2015

SILVA, C. A. T.; NIYAMA J. K. **Teoria da Contabilidade** 3ª ed., Ed. Atlas, 2013.

SILVA, V. L. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática** 3ª ed., SP, Ed. Atlas, 2014.

VICENTE, E. F. R *et al.* **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas**. RIC - Revista de Informação Contábil. Vol. 6, nº 2, p. 1-20, Abr-Jun/2012.