

**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF**

**BRUNO RAMOS MANGUALDE**

**A EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO CONTEXTO DAS  
REFORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE PÚBLICA:  
estudo comparativo acerca do Balanço Patrimonial  
do setor público brasileiro**

**Brasília, DF**

**2011**

**BRUNO RAMOS MANGUALDE**

**A EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO CONTEXTO DAS  
REFORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE PÚBLICA:  
estudo comparativo acerca do Balanço Patrimonial  
do setor público brasileiro**

Trabalho de conclusão de curso  
submetido como requisito parcial à  
obtenção do título de Especialista em  
Administração Orçamentário-Financeira  
da Escola de Administração  
Fazendária.

Orientador: **Professor Livre Docente  
LINO MARTINS DA SILVA.**

**Brasília, DF**

**2011**

# **TERMO DE APROVAÇÃO**

**Bruno Ramos Mangualde**

## **A EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO CONTEXTO DAS REFORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: estudo comparativo acerca do Balanço Patrimonial do setor público brasileiro**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de especialista do Curso de Administração Orçamentário-financeira da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

---

**Lino Martins da Silva / Livre Docente (professor - orientador)**

---

**Diana Vaz de Lima / Mestre (professora - membro da banca)**

---

**Romildo Araújo da Silva / Mestre (professor - membro da banca)**

**Brasília  
Março de 2011**

## **CESSÃO DE DIREITOS**

### **A EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO CONTEXTO DAS REFORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: estudo comparativo acerca do Balanço Patrimonial do setor público brasileiro**

Trabalho apresentado à Escola de Administração Fazendária – ESAF como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Administração Orçamentário-financeira.

**“É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou download pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais.”**

---

**Bruno Ramos Mangualde**

**Brasília, setembro de 2011**

## **AGRADECIMENTOS**

Certamente uma das mais difíceis partes do trabalho, os agradecimentos sempre nos fazem refletir sobre nossa caminhada, suas dificuldades e recompensas. Ao concluir este trabalho, vejo que muito de meu caminho foi aberto por colegas que muitas vezes desconheço; por desbravadores da Contabilidade Pública e pioneiros em abordar suas necessidades de transformação; por pessoas ousadas e que não se furtam a enfrentar as dificuldades impostas pela difícil natureza do setor público.

Assim considero meu orientador, o Prof. Lino Martins, que mais que uma referência de distinto saber, é um ícone e símbolo vivo dos esforços pela modernização da Contabilidade Pública Brasileira. Sua história inspira os novos profissionais, e seu notório saber e sua experiência junto ao setor público mostram que por mais que eu tenha aprendido, ainda há muito a evoluir.

Da mesma forma agradeço aos grandes colegas da Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis – GENOC – da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CCONF – da Secretaria do Tesouro Nacional. O apoio obtido para enfrentar as dificuldades com as quais nos deparamos em nossa vida profissional mostra que, mais que uma equipe, a GENOC é uma família.

Por falar em família, agradeço aos meus pais, Ayrton e Cláudia, e aos meus irmãos, Rachel e Vitor, além de tios e primos, por me mostrarem o quão importante é a união, a humildade, o carinho e o apoio mútuo para que crescamos. Sem o apoio deles eu, que hoje pouco sou, nada seria.

Apoio sem igual, contudo, vem da minha Daniele, a Gure-Gure, que com carinho, dedicação e amor me motiva a sempre melhorar para justificar seu merecimento. Que benção tenho eu!

Por fim, agradeço a Deus, por ter me abençoado com a vida e com todos que a cercam. Obrigado!

## RESUMO

MANGUALDE, Bruno R. **A evidenciação do patrimônio no contexto das reformas internacionais da contabilidade pública: estudo comparativo acerca do Balanço Patrimonial do setor público brasileiro.** Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Administração Orçamentário Financeira da Escola de Administração Fazendária – ESAF, Brasília, DF, 2011.

A Contabilidade guarda relação com o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio. No setor privado, com a finalidade de mensuração dos resultados das organizações, o uso de técnicas que permitem o acompanhamento da evolução dos conceitos patrimoniais faz com que a ciência contábil evolua de modo a procurar exprimir o patrimônio precisamente. O setor público, porém, por ter uma destinação social vinculada ao uso do patrimônio, tradicionalmente não acompanha a evolução dos conceitos patrimoniais de forma semelhante ao setor privado. Contudo, no contexto atual, em que os gestores públicos passam a ser responsabilizados por resultados, a gestão da contabilidade pública acaba por ser objeto de reformas que têm como objetivo melhorar suas técnicas de gestão. Em âmbito mundial, tais reformas têm sido feitas de modo a observar padrões normativos internacionais gerais, as IPSAS, e têm sido objeto de estudos diversos que identificam os fatores-chave para o sucesso em sua realização. No Brasil, país em que a execução da contabilidade pública historicamente confunde-se com a execução orçamentária, sobretudo devido a interpretações de marcos legais locais, tais reformas têm sido conduzidas pelas normas editadas pelo CFC e pelo GTCON, materializadas nas NBC TSP e no MCASP, respectivamente. O estudo, de natureza exploratória com metodologia bibliográfica para a análise das reformas internacionais e metodologia documental e comparativa para a análise da adequação do MCASP aos diversos normativos sobre a contabilidade pública, objetiva identificar se as reformas brasileiras seguem as boas práticas recomendadas pelos estudos internacionais e se os normativos aplicados ao setor público brasileiro encontram-se em conformidade com os principais normativos contábeis vigentes. Seus resultados permitem identificar a não observância explícita de fatores críticos sugeridos pelos estudos internacionais para o sucesso das reformas. Contudo, identifica que mesmo apesar disto, a significativa evolução dos conceitos patrimoniais e das normas aplicadas à gestão do patrimônio público acaba por aproximar a CASP brasileira às modernas práticas internacionais. Por fim, o estudo identifica que alguns pontos específicos, de natureza legal ou conceitual, ainda são objetos de ajuste, além do fato de que a simples adequação do Balanço Patrimonial aos padrões internacionais não garante a evidenciação do patrimônio público em sua totalidade.

**Palavras-chave:** Evidenciação. Normas Internacionais de contabilidade pública. Reformas Contábeis. Balanço Patrimonial. Setor Público.

## ABSTRACT

Accounting is related to recognition, measurement and disclosure of assets and liabilities. In the private sector, aiming to measure the entities results, the accounting science uses tools and techniques that make it possible to follow the evolution of the assets concepts towards expressing it precisely. However, having a social destination linked to its assets, the public sector usually does not follow the development of the accounting concepts as the private sector does. This way, in the current context, in which the public managers are responsible for their administration's results, public accounting reforms are made necessary in order to incorporate private sector best management practices. These reforms are already happening worldwide, guided by international accounting standards – the IPSAS – and are object of many studies in order to identify the key factors needed towards its implementation success. In Brazil, country that historically merge budget and accounting concepts mainly because of local rules interpretations, these reforms are being conducted by the standards published by the accounting professional council – CFC – and by a group representing the public accounting community – GTCO – named, respectively, NBC TSP and MCASP. This study uses exploiting techniques and bibliographic methodologies towards analyzing international reforms, and uses documental methodologies to evaluate how adherent are the MCASP and the international standards. It concludes that the critical factors, as suggested by the most relevant international studies as necessary towards reform's success, are not being completely observed. On the other hand, there can be observed a significant evolution of the standards concepts and rules regarding to public assets and liabilities, which shows that the Brazilian public accounting is being developed towards international best practices. The study also concludes, however, that some specific topics, legally or conceptually are still object of reforms, besides the fact that the simple adjustment of the financial position statement to the international standards does not guarantees the correct disclosure of the public assets and liabilities.

**Keywords:** Disclosure. International Public Sector Accounting Standards. Accounting Reforms. Statement of Financial Position. Public Sector.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas  
APIMEC - Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento em Mercado de Capitais  
BACEN – Banco Central do Brasil  
BOVESPA – Bolsa do Brasil  
CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público  
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
GTCON – Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis  
IASB – *International Accounting Standards Board*  
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFAC – *International Federation of Accountants*  
IFRS – *International Financial Reporting Standards*  
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*  
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público  
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público  
PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais  
RFB – Receita Federal do Brasil  
SOF – Secretaria de Orçamento Federal  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
SUSEP – Superintendência de Seguros Privados



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 01:</b> Relação das NBC TSP editadas pelo CFC.....	23
<b>Quadro 02:</b> Balanço Patrimonial conforme anexo original da Lei nº 4.320/1964. ....	30
<b>Quadro 03:</b> Estrutura do quadro principal do Balanço Patrimonial conforme alterações das NBC TSP e MCASP. ....	32
<b>Quadro 04:</b> Quadro anexo à estrutura principal do Balanço Patrimonial, conforme alterações da NBC TSP e MCASP, para atendimento aos conceitos de financeiro e permanente da Lei nº 4.320/1964.....	32
<b>Quadro 05:</b> Quadro anexo à estrutura principal do Balanço Patrimonial, conforme alterações das NBC TSP e MCASP, para evidenciação dos atos potenciais segundo exigência da Lei nº 4.320/1964.....	32
<b>Quadro 06:</b> Análise do Balanço Patrimonial do MCASP quanto às regras da IPSAS 01.....	53
<b>Quadro 07:</b> Análise do Balanço Patrimonial do MCASP quanto às regras das NBC TSP (NBC T 16.6).....	55
<b>Quadro 08:</b> Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz da Lei 4.320/1964. ....	56
<b>Quadro 09:</b> Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz do Pronunciamento CPC 00. ....	59
<b>Quadro 10:</b> Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz da Lei 6.404/1976 e suas alterações. ....	63

## ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. DESCRIÇÃO DO PROBLEMA.....	15
3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
3.1.REFORMAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP) ...	17
3.2.REFORMAS NA CASP NO CONTEXTO BRASILEIRO .....	20
3.2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público .....	22
3.2.2 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	24
3.2.3 Análise das Reformas na CASP Brasileira Materializada pelas NBC TSP e pelo MCASP.....	27
3.3.O BALANÇO PATRIMONIAL COMO INSTRUMENTO DE EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO NO CONTEXTO DAS REFORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS.....	29
4. PROCEDER METODOLÓGICO.....	33
5. ANÁLISE COMPARATIVA DO BALANÇO PATRIMONIAL ALTERADO PELAS REFORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS COM REFERÊNCIAS NORMATIVAS .....	35
5.1.ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP ÀS IPSAS .....	35
5.2.ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP ÀS NBC TSP .....	36
5.3.ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP ANTE A LEI 4.320/1964	37
5.4.ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP ANTE AO CPC.....	38
5.5.ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP ANTE ÀS LEIS 6.404/1976, 11.638/2007 E 11.941/2009.....	39
6. CONCLUSÕES.....	41
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	43
8. APÊNDICE 1 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E A IPSAS 1 .....	47
9. APÊNDICE 2 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E AS NBC TSP .....	54
10. APÊNDICE 3 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E A LEI Nº 4.320/1964 .....	56
11. APÊNDICE 4 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E O PRONUNCIAMENTO CPC 00.....	57
12. APÊNDICE 5 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E AS LEIS Nº 6.404/1976, 11.638/2007 E 11.941/2009 .....	60
ANEXO 1 – MODELO DE CONTINGÊNCIA DE LÜDER .....	64

## 1. INTRODUÇÃO

Desde os primórdios da humanidade, o homem tem procurado controlar seu patrimônio<sup>1</sup>. Para tal, a contabilidade tem sido utilizada como seu instrumento de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Contudo, com a constante evolução do conceito de patrimônio<sup>2</sup>, a contabilidade tem passado por modificações contínuas que reforçam seu caráter de ciência<sup>3</sup>, enfrentando atualmente, dentre outros, desafios relacionados ao registro de componentes patrimoniais que até alguns anos atrás eram pouco observados nos registros contábeis, como o intangível e o capital intelectual.

No setor privado, em que a gestão patrimonial, em geral, tem como objetivo a geração de lucro<sup>4</sup>, o amadurecimento da ciência contábil tem sido celeremente levado às técnicas de registro contábil. As discussões têm sido profundas e têm resultado, inclusive, em normatizações diversas, muitas vezes para evidenciar os resultados aos usuários da informação contábil<sup>5</sup> com vistas à tomada de decisões.

No setor público, em que a função social<sup>6</sup> do patrimônio prevalece, a gestão patrimonial não tem acompanhado a dinâmica do setor privado. As receitas e

---

<sup>1</sup> Hendrikssen & Breda, Teoria da Contabilidade, 5ª edição, Capítulo 2.

<sup>2</sup> A NBC T 16.2 associa ao patrimônio público o “conjunto de bens e direitos [...], que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, [...] e suas obrigações”. Américo Florentino, por sua vez, na 2ª edição da obra “Teoria Contábil”, considera como patrimônio apenas o conjunto de bens, direitos e obrigações do ente. Como nem todos os bens e direitos portam ou representam fluxos de benefícios presentes ou futuros, a NBC T 16.2 apresenta para o patrimônio um conceito mais restrito e moderno.

<sup>3</sup> Santos, Schmidt e Machado, em seu livro “Fundamentos da Teoria da Contabilidade”, relacionam os aspectos técnicos, científicos e artísticos com a Contabilidade. A arte, por ser um produto de emoções do artista ao exprimir seu sentido de beleza criadora, distancia-se da realidade expressa pela Contabilidade. A técnica, por apresentar-se por meio da sistematização do processo de registro dos fenômenos contábeis, é parte presente do cotidiano de operação contábil. Contudo, por estar em constante modificação para adequar-se às mudanças do meio econômico-social, o desenvolvimento da Contabilidade requer investigação e pesquisa. Desta forma, concluem os autores, a Contabilidade é uma ciência factual social, que faz uso de aspectos técnicos em sua operação cotidiana.

<sup>4</sup> Exceção às entidades privadas sem fins lucrativos.

<sup>5</sup> NYAMA e SILVA (2008) separam os usuários da contabilidade em quatro grandes grupos: Administradores, Investidores, Auditores e Governo. Por sua vez, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no item 9 do Pronunciamento Técnico 00 (CPC 00), separa tais usuários em sete grandes grupos: Investidores, Empregados, Credores por Empréstimos, Fornecedores e Credores Comerciais, Clientes, Governo (e Agências) e Público em Geral. Tais grupamentos são complementares e têm como foco a área privada, mas paralelos podem ser traçados com a área pública.

<sup>6</sup> A destinação social do patrimônio público é apresentada na NBC T 16.2 por meio de sua associação à prestação de serviços públicos, conforme pode ser visto no item 3 da norma, que conceitua o patrimônio

despesas públicas, em geral, têm sido reconhecidas pelo fluxo de entrada e saída de recursos financeiros e os demonstrativos do patrimônio público não têm evidenciado sua real composição ou seus valores em conformidade com os ditames da ciência contábil.

Deste modo, como forma de otimização do uso dos recursos públicos, a gestão pública tem passado por reformas que a aproximam das práticas do setor privado. Neste sentido, a contabilidade tem sido demandada como um sistema de informação capaz de instrumentalizar o controle social e a evidenciação do patrimônio público e de atuar como ferramenta de apoio à tomada de decisões. Para tal, diversos países têm procurado implantar o regime de competência na contabilidade pública e significativos estudos têm sido realizados no sentido de identificar os fatores determinantes à sua modernização.

No caso específico do Brasil, a consolidação da contabilidade pública adveio, sobretudo, a partir da Lei nº 4.320/1964. Esta, embora dissociasse o orçamento da contabilidade<sup>7</sup>, associava o conceito de receita ao regime de arrecadação e o de despesa ao regime de empenho<sup>8</sup>. Como consequências, o objeto da contabilidade pública deslocou-se de sua essência – o patrimônio – para o orçamento, e fenômenos exclusivamente patrimoniais, mas sem reflexos orçamentários, em algumas situações não eram registrados e evidenciados<sup>9</sup>.

---

público: “Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, ... pelas entidades do setor público, ..., inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (grifo do autor)”

<sup>7</sup> Na Lei 4.320/1964, embora em determinados momentos os conceitos orçamentários e patrimoniais se confundam, há uma separação entre os tópicos “orçamento” – vinculado, sobretudo, aos Títulos I (“Da Lei de Orçamento”), II (“da Proposta Orçamentária”), III (“Da elaboração da Lei de Orçamento”), IV (“Do Exercício Financeiro”), V (“Dos Créditos Adicionais”), VI (“Da Execução do Orçamento”), VIII (“Do Controle da Execução Orçamentária”) – e “contabilidade” – vinculado, sobretudo, ao Título IX (“Da Contabilidade”).

<sup>8</sup> Art. 35, incisos I e II, da Lei 4.320/1964.

<sup>9</sup> Como exemplo, tem-se a depreciação e os registros de provisões, fenômenos essencialmente econômicos que não passam pela execução orçamentária e que em grande parte dos entes públicos não são registrados e evidenciados. Lino Martins, em seu editorial “*A realidade das normas aplicadas ao setor público*” (Informativo Trimestral da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - Ano XV, Nº78 - Novembro/Dezembro de 2007, disponível em <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/prestandocontas/?78/2>), informa que “... embora a década de 1960 tenha representado um avanço na área pública, é fácil constatar que a edição dos PFC e das NBCs, no início dos anos setenta, não trouxe para a Contabilidade Governamental qualquer benefício técnico. Desde aquela época o setor público ficou relegado (ou colocou-se) em plano secundário, com base na falsa premissa de que ali tudo depende da norma legal: desde a assinatura de um contrato de fornecimento até o reconhecimento da depreciação sobre bens imobilizados. [...] Como no setor

Como forma de evidenciação do patrimônio público, a Lei nº 4.320/1964 definiu a estrutura do Balanço Patrimonial, demonstração contábil levantada obrigatoriamente por todos os entes da Administração Pública em todos os poderes e esferas de governo. Na determinação da forma de elaboração e estruturação do Balanço Patrimonial, a Lei nº 4.320/1964 incluiu conceitos orçamentários em uma demonstração essencialmente patrimonial. Conceitos relacionados a controles também foram trazidos a essa demonstração, distanciando-a ainda mais de sua finalidade precípua.

Como resultado, a inexistência de informações patrimoniais que reflitam a realidade dos entes públicos tem prejudicado a tomada de decisões por parte dos gestores, distanciando-os dos aspectos gerenciais, que visam ao aproveitamento mais eficiente dos recursos públicos disponíveis, para os aspectos essencialmente de controle. Ademais, uma preocupação centrada na legalidade dos registros contábeis também relega a um segundo plano o papel da contabilidade pública como instrumento de apoio à tomada de decisão.

O contexto apresentado é, portanto, propício à reforma da contabilidade pública no Brasil. Como agente indutor da mudança e com vistas a buscar a convergência aos padrões internacionais, o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis – GTCO<sup>10</sup> – apoiado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal<sup>11</sup>, alterou os anexos da Lei nº 4.320/1964 que dispõem sobre a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. No que diz respeito ao Balanço Patrimonial, houve uma segregação entre informações de natureza patrimonial, orçamentária e de controle, além da incorporação de informações essencialmente econômicas em sua estrutura.

---

*público não existia a figura do "proprietário", tanto a depreciação como outros fatos de natureza econômica e não financeira estavam fora do campo de apreciação da Contabilidade."*

<sup>10</sup> Instituído pela Portaria STN nº 136/2007, revogada pela Portaria nº 415/2010, esta também revogada, agora pela Portaria nº 582/2010, que "dispõe sobre a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis", disponível no endereço [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_582\\_2010\\_GTCO.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_582_2010_GTCO.pdf).

<sup>11</sup> Decreto 6.976/2009, disponível no endereço [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm).

Há, contudo, restrições de natureza legal, relacionadas ao que é apresentado textualmente na lei, que inviabilizam uma alteração por completo da demonstração.

Desta forma, o objetivo do presente trabalho é evidenciar se a reforma conduzida no Brasil encontra-se em conformidade com as boas práticas internacionais, sobretudo no que diz respeito às alterações realizadas no Balanço Patrimonial quanto à correta evidenciação do patrimônio público. Ademais, é realizada uma comparação com a estrutura apresentada pelos anexos da Lei nº 4.320/1964 de modo a evidenciar sua evolução por meio das recentes alterações da STN além de estudos comparativos junto aos normativos e padrões nacionais e internacionais da área privada, apresentando as diferenças. Os pontos em desacordo serão destacados de modo a possibilitar ajustes futuros com vistas à convergência<sup>12</sup>.

Assim, este trabalho avalia, sob os aspectos da evidenciação do patrimônio, se a presente reforma na contabilidade pública brasileira encontra-se aderente aos as boas práticas internacionais na condução de reformas assemelhadas, analisando particularmente seu encaminhamento quanto a uma mudança do enfoque para além dos aspectos formais atuais, materializando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil como um instrumento de efetivo controle social e apoio à gestão pública centrada na eficiência.

O presente estudo encontra-se dividido em cinco sessões: a primeira contemplando a descrição do problema, a segunda para a revisão da bibliografia, a terceira apresentando o proceder metodológico usado, a quarta mostrando as comparações realizadas e as análises das mesmas e a quinta evidenciando as conclusões obtidas.

---

<sup>12</sup> Para NYAMA e SILVA (2008), a padronização possui uma conotação impositiva, vinculando-se a regulamentos e normas. Já a harmonização guarda relação com a adequação de diferentes normas de modo a facilitar comparações. Por sua vez, a convergência caracteriza um “movimento em direção a”, indicando um processo para que se chegue a uma linguagem comum.

## 2. DESCRIÇÃO DO PROBLEMA

Nas últimas duas décadas, o Brasil passou por um contexto de profundas reformas em suas finanças públicas. As altas taxas de inflação existentes foram controladas, houve um processo de ajuste fiscal das finanças de Estados e Municípios (Programa de Ajuste Fiscal – PAF) – por meio, dentre outros, do saneamento do sistema financeiro e da adoção da política de superávit primário – e uma Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>13</sup> com âmbito em toda a Federação foi aprovada e colocada em prática.

Contudo, uma reforma na contabilidade pública visando uma adequação aos padrões contábeis internacionais, embora em processo, ainda não se materializou na prática no Brasil. Deste modo, a Federação Brasileira, em geral, continua a fazer uso, em alguns aspectos, de antigos métodos de gestão pública que, dentre outros, acarretam em uma imprecisa evidenciação do patrimônio público. Assim, como forma de modernizar a contabilidade pública, as discussões centralizadas em âmbito do CFC e do GTCON têm trazido à realidade da comunidade contábil pública brasileira aspectos já há algum tempo discutidos em âmbito da contabilidade pública internacional.

Tais discussões têm gerado reformas em normativos aplicados, de forma escalonada e obrigatória, em toda a Federação<sup>14</sup>. Iniciativas como programas de capacitação<sup>15</sup>, alterações sistêmicas<sup>16</sup>, envolvimento de gestores e patrocinadores<sup>17</sup>,

---

<sup>13</sup> Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>14</sup> Adoção do MCASP de forma escalonada: demonstrações contábeis e plano de contas – 2012 para União, Estados e DF e 2013 para Municípios. Adoção das NBC TSP obrigatória a partir de 2010, facultada à entidade sua adoção em caso de existência de legislação que estabeleça prazos distintos para início de sua adoção.

<sup>15</sup> Exemplo corresponde à iniciativa da STN em promover apoio técnico aos Entes da Federação por meio da disseminação de material referente à CASP ou mesmo da participação em eventos, conforme apresentado em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos\\_eventos.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos.asp).

<sup>16</sup> Decreto 7.185/2010, que “*dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade dos sistemas integrados de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação*”, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7185.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7185.htm) e Portaria MF 548/2010, que “*estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação*”, disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_548\\_2010.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_548_2010.pdf).

<sup>17</sup> Exemplo do apoio institucional corresponde à Portaria MF 184/2008, disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf), que por meio

dentre outras, têm sido trazidas à realidade da reforma brasileira. Especificamente, esforços relacionados à correta mensuração, reconhecimento e evidenciação do patrimônio público têm sido realizados.

Contudo, uma avaliação da condução das reformas brasileiras à luz das experiências de outros países não foi realizada. Deste modo, aspectos relevantes ao sucesso de sua condução com base na experiência internacional podem não ter sido observados, fazendo com que os desafios atuais guardem relação com a análise da condução das reformas no Brasil, sobretudo no que diz respeito aos normativos relacionados à evidenciação das informações patrimoniais, mais especificamente o Balanço Patrimonial. Com isto, pretende-se responder se as reformas conduzidas no Brasil têm seguido uma trajetória internacionalmente definida como de sucesso no que diz respeito especificamente à evidenciação do patrimônio público.

No que diz respeito às alterações no Balanço Patrimonial, pretende-se responder se o mesmo encontra-se aderente aos principais normativos e marcos legais nacionais e internacionais, sejam do setor público ou do privado, identificando os pontos em desacordo que possam comprometer a correta evidenciação do patrimônio público dos entes da Federação brasileira.

Contribui-se, assim, para identificar se há necessidade de uma eventual correção de desvios e se os normativos recentemente emitidos pela STN, particularmente no que dizem respeito ao Balanço Patrimonial, dispõem-se ao encontro das práticas internacionais ou representam um entrave à modernização da contabilidade pública.

---

da determinação dada à STN de ser o órgão responsável pela condução da convergência às IPSAS materializa o apoio do governo federal, na figura do Ministério da Fazenda, às reformas na CASP.



### 3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

#### 3.1. Reformas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

Desde os anos 80, vários países desenvolvidos e em desenvolvimento têm passado por reformas no setor público. As constantes cobranças pela melhoria dos serviços públicos concomitantemente ao aumento das pressões por maior transparência, redução de custos e a conscientização de que, de modo geral, as autoridades públicas não têm colocado atenção suficiente à gestão dos ativos públicos, tendo ações ineficientes e pouco efetivas, atuam como aspectos motivadores da mudança (GRUBISIC, NUSINOVIC E ROJE, 2009).

Neste contexto de recursos escassos e necessidades amplas, Tanzi e Prakash (2000; apud GRUBSIC, NUSINOVIC E ROJE, 2009) apresentam uma imprecisão na apuração tradicional de resultados gerenciais pelo setor público:

*“...the habit of relating efficiency to public spending, as is generally done, may give inaccurate results when, as is often the case, public institutions use public assets (land, buildings, etc.) without imputing the cost for their use.”*

Em um cenário em que as entidades do governo central<sup>18</sup> tradicionalmente utilizam o regime de caixa na contabilidade (GRUBSIC, NUSINOVIC E ROJE, 2009), a introdução do regime de competência nas organizações governamentais consiste na base das reformas da contabilidade pública (LÜDER; JONES, 2003, apud GRUBSIC, NUSINOVIC E ROJE, 2009).

Neste sentido, estudo da Federação Internacional de Contadores denominado “*Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*” (IFAC, 2003, p. 27), além de apresentar os benefícios da contabilidade por competência, apresenta os fatores-chave para a condução do processo de transição da contabilidade por caixa para a por competência. Neste sentido, destacam-se: 1) um mandato claro, com orientações objetivas dos mandatários quanto ao escopo, prazo e autoridade para condição das reformas; 2) comprometimento político com vistas a patrocinar o desenvolvimento dos trabalhos e

---

<sup>18</sup> Por Governo Central entende-se o Banco Central e o Governo Federal, este último composto pelo Tesouro Nacional e pela Previdência Social.

a mitigar a falta de recursos ou a descontinuidade dos trabalhos já iniciados; 3) comprometimento das entidades centrais e de gestores-chave, monitorando os riscos de falhas no projeto por indisponibilidade de apoio técnico; 4) recursos financeiros e de pessoal adequados; 5) gestão de projetos e estrutura de coordenação, de modo a documentar, justificar e implementar a reforma, identificar *stakeholders* e autoridades para gestão de conflitos, distribuir responsabilidades e projetar orçamentariamente os custos do projeto; 6) capacidade tecnológica adequada em sistemas de informação, de modo a permitir avaliar os reflexos em outros sistemas e a necessidade de novo sistema ou da adaptação dos já utilizados; e 7) uso da legislação para promover autoridade formal e sinalizar o comprometimento para com as mudanças.

Neste ambiente de reformas, Ouda (2008) apresenta algumas barreiras determinantes para o processo de transição para o regime de competência na contabilidade pública, segmentadas em práticas e conceituais. As barreiras práticas são: 1) restrições legais; 2) custo de desenvolver e implementar um novo sistema de contabilidade; 3) falta de padrões de governamentais de contabilidade geralmente aceitos; 4) ausência de pessoal qualificado; 5) resistência às mudanças e ausência de um correto sistema de incentivos; 6) cultura gerencial burocrática; 7) falta de consistência interna; 8) falta de pressão externa; 9) falta de apoio político; 10) falta de comunicação sobre o processo de reforma; 11) falta de capacidade em sistemas de informação; 12) uso do modelo orçamentário tradicional; e 13) ausência de recursos financeiros. As barreiras conceituais, por sua vez, contemplam: 1) ausência de lucro como aspecto motivador; 2) identificação e mensuração dos ativos físicos existentes; 3) identificação de uma entidade de governo responsável e de suas competências; e 4) altas taxas de inflação e seus reflexos no patrimônio público.

Ouda (2008) analisou ainda a relevância de cada um dos componentes das barreiras práticas e conceituais no sucesso na condução das reformas, além de procurar correlacioná-los com o nível de desenvolvimento do país. Para tal, os classificou em fatores profundamente relevantes, muito relevantes, relevantes e irrelevantes para o sucesso da reforma. Seus resultados mostram que os fatores tidos como primordiais para o sucesso das reformas, em geral, guardam relação

com as circunstâncias locais, mas que, contudo, existem características determinantes que independem do grau de desenvolvimento do país.

Por sua vez, indo além da adoção do regime de competência para o setor público, Lüder (apud ORIARILANTO, 2008, p. 166-167) desenvolveu um modelo de contingência (anexo I) utilizado para explicar as razões pelas quais alguns governos têm sucesso em implementar as reformas da contabilidade enquanto outros falham. Tal modelo apresenta os seguintes itens como fatores determinantes para a condução das reformas:

- Os estímulos: eventos essenciais que materializam as pré-condições para a decisão da reforma. Tais eventos são apoiados pela imprensa e/ou alimentam debates políticos e acadêmicos e acabam por influenciar os promotores-chave da mudança, como políticos ou altos oficiais de governo. Resultam, em geral, da convergência em direção à harmonização contábil, do movimento internacional para o “novo gerenciamento público (*new public management - NPM*)” ou das crises financeiras.
- Os agentes da reforma: os estímulos têm ação sobre os promotores-chave da reforma, na figura de políticos, oficiais de estado, técnicos envolvidos nas mudanças, a comunidade epistêmica e os usuários da informação;
- A organização institucional: relaciona a forma como as instituições organizam-se, como a estrutura de estado, a cultura ou a função pública. Segundo Lüder (apud ORIARILANTO, 2008) a implementação das inovações em contabilidade tem maior sucesso em contextos de dominância dos profissionais contábeis do que em contexto de dominância da estrutura burocrática;
- A estratégia de implementação: guarda relação com a criação de facilidades ou dificuldades quanto ao processo de implementação das reformas. Segundo Lüder (apud ORIARILANTO, 2008), a implementação autoritária obtém menos sucesso que as participativas.

Contra-pondo-se aos modelos de sucesso apresentados, características determinantes para o insucesso das reformas são a falta de apoio dos tomadores de

decisão (agentes políticos e burocráticos) e das instituições-chave na condução do processo, a ausência de padrões contábeis (falta de clareza conceitual), as limitações das soluções de softwares aplicadas ao setor público, a falta de capacitação do corpo técnico e as limitações junto aos agentes da reforma, como a falta de comunicação e a falta de suporte (HERBEST, 2010).

### **3.2. Reformas na CASP no contexto Brasileiro**

No Brasil, a contabilidade aplicada ao setor privado passou por recentes transformações que a modernizaram e desvincularam seus aspectos essencialmente contábeis de aspectos fiscais. Por meio de alterações na Lei 6.404/1976 materializadas nas Leis 11.638/2007 e 11.941/2010, houve um processo de incorporação na legislação brasileira de procedimentos e regras contábeis contidas nas normas internacionais do setor privado, particularmente as *International Financial Reporting Standards – IFRS* – editadas pela *International Accounting Standards Board – IASB*. A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – em 2005, por sua vez, foi motivada pela necessidade da centralização da emissão de normas contábeis, da redução do custo da contabilidade e de promover, em âmbito nacional, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade<sup>19</sup>.

Já no setor público, há muito se aponta por necessidades de reformas. Iniciativas de atualização e modernização da administração pública em geral, e a contabilidade em particular, têm sido sistematicamente apontadas<sup>20</sup>. Grupos de estudos vieram a ser constituídos, de forma coordenada pelo CFC, apresentando propostas de modernização dos marcos legais nacionais, sobretudo da Lei nº 4.320/1964<sup>21</sup>. Contudo, até recentemente tais iniciativas não haviam se materializado de modo prático.

Herbest (2010) aponta que atualmente as principais informações utilizadas como base para tomada de decisões em âmbito municipal correspondem às

---

<sup>19</sup> Pronunciamentos Técnicos Contábeis, p. 2, 2008. Disponível em [http://cfc.org.br/uparq/livro\\_CPC2.pdf](http://cfc.org.br/uparq/livro_CPC2.pdf).

<sup>20</sup> Como exemplo, cita-se o texto “A contabilidade pública e seus efeitos na reforma”, de Lino Martins da Silva, publicado na Revista do Serviço Público, vol. 114, nº 4, Maio/Junho de 1986.

<sup>21</sup> Em 1992 o CFC, por meio de Grupo de Estudos de Contabilidade Pública, organizou estudos que produziram um anteprojeto de lei complementar para modernização do arcabouço legal referente à matéria.

orçamentárias, sobretudo devido à necessidade de transparência à sociedade e aos órgãos fiscalizadores (Tribunais de Contas, em especial). Há também preocupação dos gestores municipais com aspectos fiscais, sobretudo devido à Lei de Responsabilidade Fiscal, mas há pouco cuidado com a gestão do patrimônio público. Desta forma, há significativa atenção à gestão do caixa, mas não à do patrimônio – o que conseqüentemente favorece a preferência por uma contabilidade voltada para o orçamento. Ademais, preocupações centradas essencialmente no cumprimento de leis e das prestações de contas favorecem o uso do modelo contábil atual no Brasil.

De acordo com Pigatto (2007) há no Brasil uma integração entre o orçamento e a contabilidade, mas não se pode afirmar que existe uma mesma base de reconhecimento de receitas, despesas, ativos e passivos, de modo a permitir a comparabilidade entre o resultado orçamentário e aquele incorporado ao patrimônio da entidade. O governo tende a assumir a inexistência de vinculação entre receita e despesa, talvez devido “*ao fato de os impostos<sup>22</sup> constituírem a principal fonte de arrecadação governamental*”. Ademais, trata como despesa todo tipo de gasto governamental, mesmo não havendo relação com o regime de competência econômica.

Söthe e Scarpin (2010), em estudo que analisa o impacto da adoção do regime de competência para o caso de um município brasileiro, informam que “*para a apuração correta do resultado do exercício pelo regime de competência é necessário o registro e tratamento correto das despesas e receitas dentro do enfoque patrimonial, independente do tratamento orçamentário*”. Identificam também que existem impactos significativos na estrutura patrimonial do governo municipal por meio da adoção do regime de competência em substituição ao regime “misto”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Conforme o art. 16 do Código Tributário Nacional, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm), os impostos independem de qualquer atividade estatal específica.

<sup>23</sup> Muitos autores, como é o caso dos próprios SÖTHE e SCARPIN (2010), Pigatto (2007) ou de Nilton de Aquino de Andrade, em sua obra “*Contabilidade Pública na Gestão Municipal (3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007)*”, informam que o regime contábil aplicado ao setor público é misto, sendo de caixa para a receita e de competência para a despesa. A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do MCASP, entende que o setor público adota, no que diz respeito aos aspectos patrimoniais da contabilidade pública, o regime de competência, e no que diz respeito aos seus aspectos orçamentários, o disposto no artigo 35 da Lei 4.320/1964, que afirma que “*Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nêle arrecadadas; II – as*

Concluem informando que o tratamento adequado – incorporando o regime de competência – das receitas e despesas melhorou a evidenciação do resultado patrimonial do governo municipal analisado. Percebe-se, assim, a necessidade da condução das reformas em âmbito da Federação brasileira.

Neste contexto, a reforma na CASP tem sido discutida no âmbito do Grupo Assessor do CFC e do GTCON. O primeiro, composto por acadêmicos e representantes de entidades relacionadas à contabilidade pública, como o próprio Conselho da Classe Contábil e a STN, realiza estudos que objetivam harmonizar o entendimento da matéria por parte dos entes Federados, aplicar integralmente os princípios fundamentais da contabilidade no setor público e separar aspectos legais de aspectos da Contabilidade como ciência social, culminando com a edição de normas de contabilidade pública de abrangência nacional. O segundo, composto pelos mais diversos setores representativos da comunidade Contábil Pública, discute as mudanças à luz das realidades de seus representantes, harmoniza entendimentos, legitima as mudanças e, por meio da STN, apresenta as alterações na CASP por meio da publicação do MCASP, levando-as a todos os entes da Federação.

### 3.2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

As reformas materializadas pelo Grupo Assessor do CFC culminaram na edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP – por meio da edição das Resoluções CFC 1.128 a 1.137/2008, alteradas em parte pela Resolução CFC 1.268/2009, que tratam de:

<b>RELAÇÃO DAS NBC TSP</b>		
Resolução	1.128	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
Resolução	1.129	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.
Resolução	1.130	NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil.
Resolução	1.131	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.
Resolução	1.132	NBC T 16.5 - Registro Contábil.

---

*despesas nêle legalmente empenhadas*” (grifos do autor). Deste modo, a interpretação da STN é de que o regime orçamentário aplicado ao setor público é o de arrecadação para a receita e o de anualidade do empenho para a despesa. Já no que diz respeito aos aspectos patrimoniais, a STN entende que se aplica integralmente o regime de competência.

Resolução	1.133	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.
Resolução	1.134	NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.
Resolução	1.135	NBC T 16.8 - Controle Interno.
Resolução	1.136	NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.
Resolução	1.137	NBC T 16.10-Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
Resolução	1.268	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6

**Quadro 01:** Relação das NBC TSP editadas pelo CFC.

**Fonte:** Elaboração própria

Tais normas, conforme disposto pelos arts. 6º e 7º da Resolução CFC 1.268/2009, entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010, com a ressalva de que as entidades que estejam sujeitas à legislação que estabeleça prazo distinto para sua adoção poderão, por critério próprio, passar a observá-las a partir de tais prazos.

Grande parte das disposições das NBC TSP guarda relação com a conceituação de elementos necessários ao entendimento da CASP, sua forma de registro (NBC T 16.5), aspectos de controle (NBC T 16.8) e campo de aplicação (NBC T 16.1), dentre outros. Tais aspectos, embora fundamentais ao resgate da importância da contabilidade pública, adentram pouco em aspectos relacionados à sua execução.

As disposições das NBC TSP relacionadas a questões orçamentárias vão ao encontro das disposições legais e restringem-se a materialização do subsistema orçamentário como componente do sistema de informações contábeis (NBC T 16.2) e a conceitos gerais relacionados ao processo de planejamento (NBC T 16.3).

No que diz respeito aos aspectos patrimoniais, as NBC TSP apresentam novidades significativas à cultura contábil atual da administração pública, incorporando ao setor público conceitos patrimoniais relevantes, como o registro e forma de apropriação de fenômenos essencialmente econômicos, que não guardam relação com fluxos financeiros, como é o caso da depreciação, amortização e exaustão (NBC T 16.9), da reavaliação, da redução ao valor recuperável (NBC T 16.10) e das provisões (NBC T 16.10). Além disso, atualiza os conceitos de ativo e passivo comumente adotados pelo setor público (NBC T 16.2), aproximando-os dos conceitos das normas internacionais (IPSAS) e desvinculando-os de aspectos

essencialmente materiais – passa a reconhecer o intangível. Também caracterizam as variações patrimoniais como qualitativas e quantitativas, sendo que apenas estas últimas guardam relação com reflexos quantitativos no patrimônio líquido (NBC T 16.4). Contudo, seu aspecto mais significativo é o de reforçar a figura do patrimônio público como o objeto da contabilidade pública (NBC T 16.1).

No que diz respeito à estrutura de plano de contas, as NBC TSP apresentam normas gerais que não entram no mérito da separação de informações de natureza distinta, como a patrimonial e a orçamentária. Restringem-se, assim, a aspectos vinculados à formalidade do registro, como a evidenciação da função das contas e a data de ocorrência da transação (NBC T 16.5).

As disposições das NBC TSP acerca das demonstrações contábeis (NBC T 16.6) aproximam-nas dos padrões internacionais e da contabilidade privada, sobretudo por desvinculá-las de questões orçamentárias, com exceção do balanço financeiro que, devido às restrições legais brasileiras<sup>24</sup> apresenta conceitos orçamentários conjuntamente a patrimoniais. No que diz respeito à Lei 4.320/1964<sup>25</sup>, as normas do CFC não apresentam a Demonstração das Mutações do Patrimônio Público como parte daquelas necessárias a serem apresentadas pelas entidades públicas. Nos demais aspectos, as normas estão aderentes ao anexo de demonstrações contábeis da Lei 4.320/1964.

### 3.2.2 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Já as reformas conduzidas pelo GTCO foram materializadas no MCASP, que em sua 3ª Edição, elaborada em 2010 e aplicável em toda a Federação para o exercício de 2011 – subdivide-se em oito partes: I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos

---

<sup>24</sup> Conforme o art. 103 da Lei 4.320/1964, “O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária...” Observada a diferenciação dos conceitos contábil e orçamentário de receitas e despesas, identifica-se a presença de ambos nesta mesma demonstração.

<sup>25</sup> Anexo 19 conforme apresentado nos anexos da Lei 4.320/1964 segundo alterações da Portaria STN nº 749/2009, disponível em “[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1950-1969/anexo/ANL4320-64-ALTERACAO.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/anexo/ANL4320-64-ALTERACAO.pdf)”.



Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas, VII – Exercício Prático e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas.

As disposições do MCASP relacionadas a questões orçamentárias não guardam relação com o núcleo da reforma na contabilidade pública. As classificações orçamentárias no Brasil seguem os ditames legais da própria Lei nº 4.320/1964 e das disposições da Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001 (e suas modificações), aplicada a toda a Federação. As alterações mais significativas relativas aos conceitos orçamentários guardam relação com a interpretação do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, que associa, em seus incisos I e II, respectivamente, a receita ao regime de arrecadação e a despesa ao regime de empenho. Interpretações menos recentes denominavam este regime como misto – caixa para a receita e competência para a despesa<sup>26</sup> –, sendo que o GTCO, atualmente, interpreta o regime do art. 35 como sendo aplicável ao regime orçamentário, e não patrimonial.

As disposições do MCASP relacionadas aos aspectos patrimoniais guardam significativa relação com a reforma da contabilidade pública. O Manual ressalta o não impedimento legal à aplicação do regime de competência no Brasil, quando, em seu texto, a Lei nº 4.320/1964 faz as seguintes colocações (grifos do autor):

*Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

*Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.*

*Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.*

---

<sup>26</sup> “A contabilidade pública brasileira virou samba de crioulo doido, que mistura regime de caixa com regime de competência”. Trevisan, Antoninho Marmo. *Informativo do Conselho Federal de Contabilidade*. Brasília, DF, Ano 7, nº 71, Maio/Junho 2004, pág. 8. Ver também a nota de rodapé nº 23 do presente trabalho.

Desta forma, as disposições patrimoniais do MCASP reafirmam o princípio da competência na contabilidade pública e introduz práticas “novas” à realidade prática da gestão pública local, como a depreciação (conjunta à amortização e exaustão), a reavaliação<sup>27</sup>, a constituição de provisões e a redução ao valor recuperável, por exemplo. Ademais, a própria Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – reforça a necessidade de uso da competência para a realização de registros contábeis (grifo do autor):

*Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:*

...  
*II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;*

As disposições do MCASP quanto aos procedimentos específicos não guardam relação com o centro das mudanças, mas resgatam a contabilidade patrimonial e a aplicam em seus tópicos sobre Parcerias Público-Privadas, Dívida Ativa, Regime Próprio de Previdência Social, FUNDEB e Operações de Crédito. Exemplos são o reconhecimento da obrigação previdenciária patronal por competência e a constituição de provisões para perdas com dívida ativa.

No que diz respeito ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a reforma brasileira separa conceitos orçamentários de patrimoniais por meio de classes específicas para distintas naturezas de informação (dentre a patrimonial, orçamentária e de controle). As classes de natureza patrimonial (que envolvem contas de patrimônio e resultado) – ativo, passivo, variações patrimoniais diminutivas e variações patrimoniais aumentativas – têm mecânica de funcionamento semelhante à da contabilidade privada, e os registros patrimoniais realizados por meio delas independem da execução orçamentária. Deste modo, as determinações constantes nesta parte do MCASP caracterizam-se como primordiais para o bom andamento das reformas no Brasil.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) também se apresentam no centro das reformas na contabilidade pública brasileira. Os

---

<sup>27</sup> § 3º do art. 106 da Lei nº 4.320/1964: “Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”.

conceitos orçamentários e patrimoniais, tradicionalmente presentes em uma mesma demonstração, foram segregados<sup>28</sup>. Desta forma, demonstrações como o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido têm como fontes de dados apenas as contas das classes patrimoniais do PCASP. Demonstrações exclusivamente orçamentárias, como o Balanço Orçamentário, têm como fonte de dados as classes de natureza de informação orçamentária. A única exceção, devido a questões legais, corresponde ao Balanço Financeiro, que contempla conceitos orçamentários e patrimoniais.

### 3.2.3 Análise das Reformas na CASP Brasileira Materializada pelas NBC TSP e pelo MCASP

Para analisar a convergência das NBC TSP às IPSAS, Fragoso *et al* (2010) realizaram um estudo que evidenciou uma não homogeneidade no grau de convergência das normas. Identificou-se que as normas com maior grau de convergência guardam relação com conceitos relacionados à atualidade global, e as com menor grau guardam relação com características próprias do Brasil, como sua cultura, regulação e economia. Ademais, identificou-se que as IPSAS têm uma orientação mais direcionada ao “como fazer”, enquanto que as NBC TSP põem foco em questões argumentativas e conceituais, não havendo uma completa convergência.

Análise de Júnior, Paulo e Silva (2010) sobre a nova estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público trazidas pelas NBC TSP e MCASP, identificou melhorias ao *disclosure* das informações, com um consequente aumento da capacidade informacional dos relatórios contábeis.

No que diz respeito ao MCASP, análise de sua adequação às IPSAS ainda não foi realizada. Mesmo análises relacionadas à sua adequação aos marcos legais brasileiros, como a própria Lei 4.320/1964, ainda não foram apresentadas academicamente. Colocações pontuais são apresentadas, sobretudo por grupos

---

<sup>28</sup> Atualizações materializadas por meio da Portaria STN 749/2009, revogada pela Portaria STN nº 665/2010, que atualiza os anexos da Lei nº 4.320/1964.

locais preocupados com o cumprimento dos marcos legais, para adequação ao MCASP, primordialmente nos aspectos de plano de contas e demonstrações contábeis. Como exemplos, apresenta-se o Decreto nº 3.445/2010<sup>29</sup> do Governo do Estado de Santa Catarina, que “*institui o Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis do Estado de Santa Catarina – GTCON/SC – com vistas a implementar medidas que possibilitem: [...] II adaptação do Plano de Contas único do Estado ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Setor Público – PCASP, Volume IV do MCASP*”, o Decreto 35.114/2010 do Governo do Estado de Pernambuco<sup>30</sup>, que “*institui [...] o Grupo de Procedimentos Contábeis de Pernambuco [...] implementar medidas que possibilitem: [...] II – a adoção do novo modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP*”, o Decreto nº 2557-R/2010<sup>31</sup> do Governo do Estado do Espírito Santo, que “[...] *instituído, no âmbito do Poder Executivo Estadual, [...], Grupo de Trabalho denominado Grupo de Procedimentos Contábeis do Espírito Santo – GTCON/ES, com o fim de elaborar planejamento estratégico e implementar medidas que possibilitem: [...] II - a adoção do novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Serviço Público – PCASP*” e o Decreto 5.524/2010<sup>32</sup> do Governo do Estado do Acre, que “*Considerando a Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, que introduziu modificações no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, de observância facultativa pelos Estados a partir de 2010 e, obrigatória, a partir de 2012, implicando, inclusive, a necessidade de adequação ao novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Serviço Público – PCASP, DECRETA: [...]II - a adoção do novo modelo de Plano de Contas Aplicável ao Serviço Público - PCASP*”.

Ademais, a reforma na contabilidade pública brasileira, embora em andamento, não foi analisada a luz dos modelos internacionais de Lüder, Ouda ou

---

<sup>29</sup> Disponível no sítio eletrônico da Procuradoria Geral do Estado de SC, a partir da página de consulta [http://www.pge.sc.gov.br/index.php?option=com\\_wrapper&Itemid=163](http://www.pge.sc.gov.br/index.php?option=com_wrapper&Itemid=163).

<sup>30</sup> Disponível no sítio [http://ggov.com.br/index.php/artigos/doc\\_download/254-decreto-do-estado-de-pernambuco.html](http://ggov.com.br/index.php/artigos/doc_download/254-decreto-do-estado-de-pernambuco.html).

<sup>31</sup> Disponível no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado do ES <http://internet.sefaz.es.gov.br/institucional/arquivos/legislacao/2009-09-30-decreto,2577-r,de03desetembrede2010-gtcon.pdf>.

<sup>32</sup> Disponível no Diário Oficial do Estado do Acre, no sítio eletrônico [http://www.diario.ac.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=diarios&date=30/7/2010](http://www.diario.ac.gov.br/index.php?option=com_content&task=diarios&date=30/7/2010).

mesmo do estudo nº 14 do IFAC e no que diz respeito à sua aderência aos padrões internacionais na evidenciação do patrimônio público.

### **3.3. O Balanço Patrimonial como Instrumento de Evidenciação do Patrimônio Público no Contexto das Reformas Contábeis Brasileiras**

O Balanço Patrimonial é, tradicionalmente, o principal demonstrativo utilizado para a evidenciação das contas que constituem o ativo e o passivo de uma entidade, apresentando sua situação estática e seu saldo patrimonial.

Segundo Pigatto (2007), no setor público os resultados patrimoniais ou econômicos apresentados no Balanço Patrimonial encontram-se atualmente em situação marginalizada, contrapondo-se ao setor privado, em que são o fundamento da gestão por desempenho. A própria terminologia contábil aplicada ao setor público diferencia-se daquela usada no setor privado, qual seja:

*No Brasil a contabilidade patrimonial se encarrega da gestão dos ativos e passivos não classificados como financeiros. O termo “permanente” tem uma conotação diferente na contabilidade governamental brasileira daquela empregada na prática no setor privado. Na contabilidade governamental brasileira, o termo permanente compreende os elementos ativos que dependem de autorização orçamentária para sua incorporação ou desincorporação [...]. O fluxo financeiro-orçamentário das receitas (arrecadação) e despesas (empenhos) pode ter reflexos nos grupos ativo permanente e passivo permanente, originando fatos permutativos que correspondem a variações qualitativas (não modificativas) do patrimônio, como por exemplo, a aquisição ou alienação de bens imóveis pelo Estado.*

Deste modo, observa-se que o regramento levado à CASP brasileira pela Lei 4.320/1964 disciplina os grupamentos que compõem o Balanço Patrimonial, demonstração responsável por evidenciar a composição do patrimônio público, tal qual apresentado em seu art. 105:

*Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:*

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

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

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

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

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

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

Assim, a Lei apresenta conceitos específicos, como o de ativo e passivo permanente e financeiro, e os vincula a conceitos orçamentários, quais sejam, respectivamente, a independência ou dependência da execução orçamentária / legislativa. Ademais, apresenta conceitos vinculados a controles e atos potenciais (“... que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”) que acabam sendo apresentados na demonstração.

Tal estrutura, conforme o anexo nº 14 da Lei nº 4.320/1964<sup>33</sup>, é então tradicionalmente apresentada no seguinte formato:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL CONFORME O ANEXO ORIGINAL DA LEI 4.320/1964</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
Ativo Financeiro	(1)	Passivo Financeiro	(6)
Ativo Permanente	(2)	Passivo Permanente	(7)
Ativo Real	(3) = (1) + (2)	Passivo Real	(8) = (6) + (7)
Ativo Compensado	(4)	Passivo Compensado	(9)
Ativo Total	(5) = (3) + (4)	Passivo Total	(10) = (8) + (9)

**Quadro 02:** Balanço Patrimonial conforme anexo original da Lei nº 4.320/1964.

**Fonte:** Lei Federal nº 4.320/1964.

Com vistas a separar os universos orçamentário e patrimonial, a 3ª edição do MCASP, refletindo as disposições do GTCOM contidas nas Portarias STN nº 749/2009 e 665/2010, materializou as alterações no demonstrativo segregando as informações patrimoniais das orçamentárias e de controle no quadro principal do Balanço. Aspectos específicos que envolvem conceitos orçamentários e de controle

<sup>33</sup> As Portarias STN nº 749/2009 e nº 665/2010 alteraram os anexos da Lei 4.320/1964. Os anexos originais, bem como o histórico de suas alterações, encontram-se disponíveis no endereço [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).

foram deslocados para quadros adicionais. Deste modo, a nova estrutura do Balanço Patrimonial é a seguinte:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL CONFORME ALTERAÇÕES NOS ANEXOS DA LEI 4.320/1964 POR MEIO DAS PORTARIAS STN 749/2009 E 665/2010.</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
<b>Ativo Circulante</b>	<b>(1)</b>	<b>Passivo Circulante</b>	<b>(4)</b>
Caixa e equivalentes de caixa		Obrigações trabalhistas e previdenciárias a pagar de curto prazo	
Créditos realizáveis a curto prazo		Empréstimos e financiamentos de curto prazo	
Demais créditos e valores de curto prazo		Fornecedores e contas a pagar de curto prazo	
Investimentos temporários		Obrigações fiscais de curto prazo	
Estoques		Demais obrigações de curto prazo	
Variações patrimoniais diminutivas pagas antecipadamente		Provisões de curto prazo	
<b>Ativo Não Circulante</b>	<b>(2)</b>	<b>Passivo Não Circulante</b>	<b>(5)</b>
Ativo realizável a longo prazo		Obrigações trabalhistas e previdenciárias a pagar de longo prazo	
Investimento		Empréstimos e financiamentos de longo prazo	
Imobilizado		Fornecedores de longo prazo	
Intangível		Obrigações fiscais de longo prazo	
		Demais Obrigações de longo prazo	
		Provisões de longo prazo	
		Resultado Diferido	

		<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>(6)</b>
<b>Total do Ativo</b>	<b>(3)=(1)+(2)</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>(7)=(4)+(5)+(6)</b>

**Quadro 03:** Estrutura do quadro principal do Balanço Patrimonial conforme alterações das NBC TSP e MCASP.

**Fonte:** 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Quadro com visão da Lei nº 4.320/1964:

Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Ativo Permanente	Passivo Permanente
Saldo Patrimonial	

**Quadro 04:** Quadro anexo à estrutura principal do Balanço Patrimonial, conforme alterações da NBC TSP e MCASP, para atendimento aos conceitos de financeiro e permanente da Lei nº 4.320/1964.

**Fonte:** 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Quadro de Compensações:

Especificação	Exercício atual	Exercício anterior	Especificação	Exercício atual	Exercício anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
Total			Total		

**Quadro 05:** Quadro anexo à estrutura principal do Balanço Patrimonial, conforme alterações das NBC TSP e MCASP, para evidenciação dos atos potenciais segundo exigência da Lei nº 4.320/1964.

**Fonte:** 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Júnior, Paulo e Silva (2010) destacam que a NBC T 16.6, ao introduzir um enfoque que desvincula o Balanço Patrimonial de conceitos orçamentários, consegue fazer com que o mesmo convirja para os padrões internacionais. A separação entre ativos e passivos circulantes e não circulantes, a exclusão de conceitos orçamentários, como o permanente e financeiro da Lei 4.320/1964 do quadro principal do Balanço Patrimonial e a inserção de valores do ano anterior (aumento direto da comparabilidade) são evidências do ganho em capacidade informacional. Ademais, aspectos legais não deixam de ser observados na medida em que seus conceitos específicos são atendidos pelos quadros adicionais à demonstração.



#### 4. PROCEDER METODOLÓGICO

Os procedimentos adotados na pesquisa adéquam-se às técnicas de metodologia de pesquisa aplicadas às Ciências Sociais, as quais, a partir de um problema bem definido, aplicam um delineamento de pesquisa que implica na escolha de um plano de condução da investigação com vistas à obtenção de respostas. Tal processo se retroalimenta, fomentando o surgimento de novos e diferentes problemas que poderão vir a ser explorados em um momento posterior.

Neste sentido, os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa enquadram-se na pesquisa exploratória, que tal qual definido por Beuren (2006, p. 80), “ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada, [...], de modo a torná-lo (assunto) mais claro ou constituir questões importantes para a condução da pesquisa [...] contribuindo para o esclarecimento de questões superficialmente adotadas sobre o assunto”. Gil (apud BEUREN, 2006, p. 80) destaca a utilização da pesquisa exploratória para proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, além de sua aplicação quando o assunto é pouco explorado. Andrade (apud BEUREN, 2006, p.80) destaca como finalidades principais da pesquisa exploratória, dentre outras, “proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar, facilitar a delimitação do tema de pesquisa ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto”.

Assim, dada a existência de poucos estudos voltados para o tema da adequação do MCASP às referências normativas nacionais e internacionais no que diz respeito à evidenciação do patrimônio público, este trabalho investigativo caracteriza-se como exploratório.

O método adotado neste trabalho aproxima-se, quando da análise de artigos que referenciam o contexto das reformas da contabilidade no âmbito internacional, da pesquisa bibliográfica. Segundo Cervo e Bevia (apud BEUREN, 2006, p. 86), este tipo de pesquisa “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”. Contudo, o estudo pautou-se primordialmente pela pesquisa documental, que segundo Silva e Grigolo (apud BEUREN, 2006, p.89) “vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. [...]

visa, [...], selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel”. Assim, ao trabalhar com material pouco explorado no meio acadêmico, como o MCASP e, em menor grau, as NBC TSP, a investigação faz uso da pesquisa documental.

Há, também, trabalho significativo acerca de comparações relacionadas à evidenciação patrimonial apresentadas no MCASP, sobretudo no que diz respeito ao Balanço Patrimonial, e verifica sua correspondência ao espaço de análise que será percorrido para permitir a identificação da aderência às IPSAS, NBC TSP, CPC, Lei 4.320/1964 e Lei 6.404/1976 e suas alterações.

As análises realizadas por meio da comparação de tópicos objetivos de normativos aplicados à contabilidade pública brasileira, entre si ou com outros normativos diversos, procuram minimizar a influência dos aspectos subjetivos nos resultados do trabalho. Ademais, entende-se que a base de dados apresentada e as comparações realizadas nesta investigação não esgotam a discussão e não fazem com que as conclusões sejam incontestáveis.

A partir destes procederes, este estudo exploratório e comparativo evidencia se as reformas conduzidas em âmbito nacional encontram-se aderentes ao contexto internacional de reformas, sobretudo quanto à evidenciação do patrimônio público. Para tal, faz uso da comparação, no que diz respeito ao Balanço Patrimonial, com as normas internacionais e com as normas e marcos legais brasileiros.

## **5. ANÁLISE COMPARATIVA DO BALANÇO PATRIMONIAL ALTERADO PELAS REFORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS COM REFERÊNCIAS NORMATIVAS**

### **5.1. Aderência do Balanço Patrimonial do MCASP às IPSAS**

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICSP (ou “*International Public Sector Accounting Standards*” – IPSAS) são editadas pela Federação Internacional de Contadores (“*International Federation of Accountants* – IFAC”) e correspondem atualmente a uma das principais fontes de referência para o desenvolvimento de normas e padrões locais. No sentido de identificar se o Balanço Patrimonial trazido pelas recentes alterações normativas contábeis brasileiras adéqua-se às IPSAS, foi elaborado quadro comparativo entre as normas, apresentado no apêndice 1, e comentados cada um dos pontos pertinentes.

O quadro comparativo do Balanço Patrimonial do MCASP com os requisitos das IPSAS evidencia que existem conceitos não convergentes entre o MCASP e as IPSAS, dos quais se citam como exemplos:

- Conceituação de circulante e não circulante: o MCASP ora vincula o conceito de circulante até o final do exercício seguinte ao de publicação das demonstrações ora o vincula aos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis. A IPSAS 01, por sua vez, trabalha com o conceito de doze meses móveis para o circulante, com exceções relacionadas a elementos específicos dos ativos e passivos;
- A rigidez da estrutura do Balanço Patrimonial do MCASP contrasta com a flexibilidade apontada pelas IPSAS para uso quando houver informação patrimonial relevante a ser apresentada por meio dessa estrutura. O MCASP apresenta as notas explicativas como estrutura geral de apresentação de informações relevantes distintas daquelas já apresentadas nas demonstrações exigidas;
- A IPSAS 01 apresenta preocupação significativa com a evidenciação das informações para os investidores minoritários. O MCASP não põe foco em informações para os minoritários em sua estrutura principal – fica a cargo do elaborador levá-las às notas explicativas.

Desta forma, fica evidenciada a não completa convergência da 3ª edição do MCASP às IPSAS, devido, sobretudo, às diferentes características das normas, a primeira sendo específica e revisada anualmente, estando assim sujeita a alterações periódicas, e a segunda sendo geral e sujeita a alterações sob demanda. Contudo, dada a estrutura apresentada anteriormente à publicação das Portarias STN nº 749/2009 e nº 665/2010 e a forte aproximação dos conceitos trazidos por ambas as normas, identifica-se uma evolução significativa na forma de evidenciação do patrimônio público por meio do Balanço Patrimonial, com uma estruturação do MCASP aderente aos principais requisitos que devem ser apresentados segundo a IPSAS 01. Porém, análise detalhada da IPSAS 01 confrontada com os ditames do MCASP indica que a evidenciação do patrimônio não se restringe ao Balanço Patrimonial, indo bastante além e tendo início a partir da uniformização, por meio da harmonização, padronização ou convergência<sup>34</sup>, de conceitos contábeis patrimoniais.

## **5.2. Aderência do Balanço Patrimonial do MCASP às NBC TSP**

Dentre as onze resoluções aprovadas pelo CFC para constituir o conjunto das NBC TSP, a resolução CFC nº 1.133/08, alterada pela resolução CFC 1.268/09, aprova a NBC T 16.6, que trata sobre as Demonstrações Contábeis do Setor Público. Nela, o Balanço Patrimonial é tratado nos itens 12 a 19. Cada um destes itens foi então confrontado com as regras do Balanço Patrimonial presentes na MCASP, possibilitando o levantamento do quadro comparativo 07 apresentado no apêndice 2.

Conforme exposto na segunda linha do citado quadro, os conceitos de elementos patrimoniais apresentados nas NBC TSP guardam relação com a destinação social do patrimônio público e listam os componentes de cada grande grupo patrimonial. Tal caracterização destoa daquela apresentada no MCASP, que apresenta conceitos gerais dos elementos patrimoniais, aplicáveis de forma não restrita ao setor público. Neste aspecto, os conceitos do MCASP encontram-se mais aderentes à Teoria Contábil conforme apresentada por NIYAMA e SILVA (2008) e

---

<sup>34</sup> Ver nota de rodapé nº 12 .

também aos conceitos aplicados ao setor privado, como o CPC. Ademais, a NBC TSP vincula o conceito de ativo a “bens e direitos”, elementos que não necessariamente têm condições de gerar um benefício econômico aos seus proprietários.

A comparação dos conceitos apresentados evidencia uma significativa convergência entre as NBC TSP e o MCASP no que diz respeito ao Balanço Patrimonial, mas não há um alinhamento completo, o que pode fazer com que a evidenciação da informação patrimonial seja distinta quando levantada conforme uma ou outra norma.

### **5.3. Análise do Balanço Patrimonial do MCASP ante a Lei 4.320/1964**

Atual Lei de Finanças Públicas brasileira, a Lei 4.320/1964 dispõe sobre as normas financeiras, orçamentárias e contábeis, tendo sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de Lei Complementar. Apresenta em seus anexos a estrutura do Balanço Patrimonial, atualizada em dezembro de 2009, conjuntamente com a estrutura de outras demonstrações, pela Portaria STN nº 749/2009, e novamente atualizada em 2010 pela Portaria STN nº 665/2010.

Para apurar a adequação da estrutura do Balanço Patrimonial apresentado no MCASP com os ditames da Lei 4.320/1964 foram inicialmente identificados os tópicos da Lei que lhe fazem referência. Posteriormente, cada um destes foi confrontado com as normas apresentadas no MCASP, identificando-se os aspectos convergentes e dissonantes, sendo estes últimos destacados. Assim, foi montado o quadro 08, apresentado no apêndice 3 do presente trabalho.

Alguns pontos apresentados na Lei guardam relações com conceitos específicos, como é o caso do superávit financeiro, contas de compensação e ativos e passivos financeiros e permanentes. Estes são apresentados no MCASP por meio da reprodução do texto da Lei, não deixando margens a dúvidas interpretativas.

Deste modo, observa-se que a estrutura apresentada no MCASP no que diz respeito à evidenciação da informação patrimonial por meio do Balanço Patrimonial encontra-se aderente aos ditames da Lei 4.320/1964.

#### **5.4. Análise do Balanço Patrimonial do MCASP ante ao CPC**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, instituído por meio da Resolução CFC 1.055/2005, busca harmonizar conceitos em âmbito do setor privado nacional por meio da emissão de pronunciamentos contábeis convergentes aos padrões internacionais, mais especificamente as IFRS. Compõe-se por entidades representativas do setor privado nacional, que se subdividem em entidades-membro, das quais fazem parte a ABRASCA, a APIMEC, a BOVESPA, a FIPECAFI, o CFC e o IBRACON, e em entidades observadoras, dos quais fazem parte o BACEN, a CVM, a RFB e a SUSEP.

O pronunciamento CPC 00, “Pronunciamento conceitual básico”, apresenta a “Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis” e tem como referência o pronunciamento *“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”*, elaborado pelo IASB. Como demonstração relacionada à apresentação da posição patrimonial e financeira das entidades, apresenta os conceitos necessários ao levantamento da demonstração conhecida nacionalmente como Balanço Patrimonial.

A aderência destes padrões ao setor público não se faz, naturalmente, obrigatória. Contudo, dado o contexto de convergência de conceitos entre os setores público e privado, particularmente os que guardam relação com o patrimônio no que diz respeito ao seu reconhecimento, evidenciação e mensuração, uma análise da aderência do Balanço Patrimonial do MCASP à luz das normas aplicadas ao setor privado brasileiro se faz relevante.

Para tal, foi elaborado um comparativo de cada tópico conceitual do CPC 00 que guarda relação com a evidenciação do patrimônio por meio do Balanço

Patrimonial e verificada sua convergência com as disposições do MCASP, comparativo este apresentado no apêndice 4 do presente trabalho.

Os principais pontos dissonantes em relação à evidenciação do patrimônio público pelo Balanço Patrimonial do MCASP no que diz respeito ao pronunciamento CPC 00 guardam relação com a conceituação de posição financeira: o Balanço Patrimonial do MCASP associa o termo *financeiro* aos conceitos apresentados na Lei 4.320/1964<sup>35</sup>, ou seja, com a independência da execução orçamentária. O CPC, por sua vez, associa-os a conceitos comuns ao mercado<sup>36</sup>.

Outros aspectos, sobretudo conceituais, como as definições de ativos e passivos e as regras sobre a constituição de provisões, encontram-se bastante aderentes, evidenciando uma significativa aproximação entre as normas aplicadas ao setor público e ao privado.

## **5.5. Análise do Balanço Patrimonial do MCASP ante às Leis 6.404/1976, 11.638/2007 e 11.941/2009**

Conhecida como Lei das S.A., a Lei 6.404/1976 corresponde a mais importante Lei brasileira no que diz respeito à normatização da contabilidade empresarial. Foi recentemente alterada pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, de modo a aproximar-se de padrões internacionais de contabilidade privada e de desvincular a contabilidade como instrumento de tomada de decisões da contabilidade fiscal, usada sobretudo para fins de tributação.

---

<sup>35</sup> O art. 105 da Lei 4.320/1964 apresenta os conceitos de ativo e passivo financeiros como sendo:

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

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

<sup>36</sup> O CPC 14 – Instrumentos financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação – por sua vez, apresenta o ativo financeiro como sendo qualquer ativo dentre a) caixa, b) título patrimonial de outra entidade, c) direito contratual de receber caixa ou outro ativo financeiro ou ainda de trocar ativos financeiros com outra entidade ou d) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado em títulos patrimoniais da mesma entidade, observados aspectos específicos relacionados aos derivativos. Apresenta os passivos financeiros como a) obrigações contratuais de entrega de caixa ou outro ativo financeiro ou de trocar ativos ou passivos financeiros, sob condições desfavoráveis, com outra entidade ou b) contrato que poderá ser liquidado com títulos patrimoniais da entidade, observados aspectos específicos relacionados aos derivativos.

Os ditames de tais leis não se aplicam ao setor público, mas em um contexto de convergência entre as normas públicas e privadas, faz-se relevante uma análise da adequação do MCASP às leis aplicadas ao setor privado brasileiro. Deste modo, foram identificados todos os tópicos da Lei 6.404/1976 e suas alterações e confrontados com as colocações do MCASP no que diz respeito ao Balanço Patrimonial, sendo elaborado o quadro 10, apresentado no apêndice 5.

A análise inicial do quadro comparativo 10 evidencia uma grande aderência dos conceitos referentes ao Balanço Patrimonial apresentados na 3ª edição do MCASP com os conceitos da Lei 6.404/1976 e suas alterações. Contudo, observa-se que os conceitos da lei vão bastante além da simples estrutura e normatização presentes no Balanço Patrimonial da parte V – DCASP – do MCASP, contemplando aspectos relacionados ao registro e mensuração dos elementos patrimoniais. Assim, grande parte dos conceitos patrimoniais buscados no MCASP para evidenciar sua aderência à Lei das S.A. foi buscada de sua parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) – e não de sua parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Os principais pontos não convergentes novamente guardam relação com a classificação de ativos e passivos em circulante e não circulante. A própria 3ª edição do MCASP afirma, em certo momento, que o circulante guarda relação com o término do exercício seguinte, enquanto que em outros informa que o circulante guarda relação com a exigibilidade/realização dentro dos doze meses após a publicação do balanço patrimonial. Outro aspecto relevante é que a Lei das S.A. não apresenta no PL a rubrica “Resultados Acumulados”, bastante representativa nas entidades típicas do setor público, o que se justifica pelo fato do setor privado levar o resultado do exercício ao capital/patrimônio social, enquanto que na área pública isso ocorre apenas para as estatais dependentes.



## 6. CONCLUSÕES

O presente trabalho evidencia que a reforma contábil pela qual passa o Brasil insere-se em um contexto internacional de mudanças. A forma de condução da mesma também se adéqua a grande parte dos requisitos identificados como necessários ao seu sucesso, muito embora alguns aspectos legais e de difícil controle não estejam exatamente em conformidade com os principais modelos internacionais, sejam os requisitos do próprio IFAC (estudo nº 14), de Lüder ou de Ouda.

No que diz respeito ao Balanço Patrimonial, identifica-se que sua nova estrutura e os conceitos necessários à sua elaboração apresentam-se alinhados aos marcos legais brasileiros, sejam do setor público ou privado, e às normas de contabilidade, sejam aplicadas ao setor público ou privado, brasileiras ou internacionais. Existem, contudo, restrições legais a uma mudança mais profunda, o que tem sido contornado por meio do uso de estruturas adicionais ao quadro principal do Balanço e de interpretações específicas de determinados pontos da Lei.

Aspectos bastante específicos e, sobretudo, conceituais, não chegam a convergir completamente. Algumas diferenças justificam-se quando a comparação é realizada entre normativos de setores distintos, público e privado, pela própria diferença entre suas naturezas. Contudo, em pontos específicos os conceitos divergem – ou por amarrações legais seguidas pelo MCASP, como os conceitos de ativo e passivo financeiro, estabelecidos em Lei, ou mesmo por conceitos que sofreram alterações recentes já pelo MCASP incorporadas e não pelas normas com as quais ele é comparado, como a apresentação de ativo, que nas NBC TSP que dispõem sobre demonstrações contábeis encontra-se presa a um conceito não mais em uso, o de “bens e direitos”.

Quanto à aderência ao marco legal brasileiro, não existem divergências trazidas pela reforma na contabilidade pública quanto ao Balanço Patrimonial. Alguns pontos, como nomenclaturas e conceitos específicos definidos em lei foram inclusive incorporados ao MCASP. Há de se ressaltar, contudo, que esta análise pode ser questionada caso sejam dadas interpretações distintas às levadas ao

MCASP. Também se ressalta que o levantamento de um Balanço Patrimonial vai muito além da sua simples estrutura, guardando relação com uma série de conceitos patrimoniais que, em sua totalidade, não foram avaliados quanto à aderência aos normativos, como a depreciação, reavaliação, *impairment*, e provisões. Assim, embora a estrutura e os principais conceitos apresentados no Balanço Patrimonial estejam aderentes, de modo geral, aos normativos-referência, há necessidade de aprofundamento em conceitos patrimoniais para assegurar uma completa adequação.

Para avanços nas análises da convergência das reformas brasileiras aos normativos contábeis internacionais aplicados ao setor público recomenda-se a realização de pesquisas sobre a adequação outras demonstrações às regras nas IPSAS apresentadas. Recomenda-se também avaliar se o modelo orçamentário utilizado nos entes da Federação Brasileira encontra-se adequado às melhores práticas internacionais e se os conceitos patrimoniais apresentados em outras normas, internacionais ou nacionais, do setor público ou privado, encontram-se aderentes àqueles modificados pela reforma na CASP brasileira.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, seção 1, p.2745. *Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p. 3195. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 de maio de 2000, Seção 1, Página 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. 3ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2010.

BEUREN, Ilse M. **“Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade”**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008**. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 nov. 10.

FLORENTINO, Américo. **“Teoria Contábil”**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Fund. G. Vargas, 1972.

FRAGOSO, Adriana R.; RIBEIRO FILHO, José F.; GUSMÃO LOPES, Jorge E.; PEDERNEIRAS, Marcleide M. **“Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBC TSP”**. Trabalho apresentado no 10º Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2010. Disponível em: <[http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=92&titulo=NORMAS+BRASILEIRAS+E+INTERNACIONAIS+DE+CONTABILIDADE+APLICADAS+AO+SETOR+P%DABLICO+E+O+DESAFIO+DA+CONVE](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=92&titulo=NORMAS+BRASILEIRAS+E+INTERNACIONAIS+DE+CONTABILIDADE+APLICADAS+AO+SETOR+P%DABLICO+E+O+DESAFIO+DA+CONVE)>.

GRUBSIC, M.; NUSINOVIC, M.; ROJE, G. **“Towards efficient public sector asset management”**. 2009. Disponível em: <<http://www.ijf.hr/eng/FTP/2009/3/grubsic-nusinovic-roje.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. **“Teoria da Contabilidade”**. 5ª Ed. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERBEST, Fabrício G.; **“Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países”**. Trabalho apresentado no 10º Congresso

de Controladoria e Contabilidade da USP, 2010. Disponível em <[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_174.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_174.pdf)>. Acesso em: 08 jan. 11.

IFAC. **Governmental Financial Reporting. Accounting issues and Practices. Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities**. New York: IFAC, 2003. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 21 ago. 10.

\_\_\_\_\_. **“Handbook of International Public Sector Accounting Standards”**. New York: IFAC, 2009. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 27 nov. 10.

JÚNIOR, Antônio Erivando X.; PAULO, E.; SILVA, José D. da; **“Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.”** Trabalho apresentado no 10º Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2010. Disponível em: <[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_185.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_185.pdf)>. Acesso em: 08 jan. 11.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2011.

NIYAMA, Jorge K.; SILVA, César A. T. **“Teoria da Contabilidade”**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OUDA, H.; “Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on the netherlands and egypt”. Em: JORGE, S. (editora) **“Implementing Reforms in Public Sector Accounting”**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2008. Parte 1, p 111-137.

ORIRILANTO, R.; “Accrual-based accounting within the malagasy urban municipalities”. Em: JORGE, S. (editora) **“Implementing Reforms in Public Sector Accounting”**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2008. Parte 2, p 165-179.

PIGATTO, José A. M. **Assimetrias na informação contábil governamental**. Trabalho apresentado no 7º Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2010. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/683.pdf>>. Acesso em: 08 jan. 11.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; MACHADO, N. P. **“Fundamentos da Teoria da Contabilidade”**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, L.M. **“Contabilidade Governamental”**. 7ª. Ed. Atlas, 2004.

SÖTHE, Ari; SCARPIN, José E.; **“Estudo n° 14 do IFAC: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste – SC.”** Trabalho apresentado no 10º Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2010. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/290.pdf> >. Acesso em: 08 jan. 11.

## 8. APÊNDICE 1 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E A IPSAS 1

DISPOSIÇÕES DA IPSAS 1 REFERENTES AO BALANÇO PATRIMONIAL	ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DA 3ª EDIÇÃO DO MCASP
O item 6, Definições, conceitua ativos como recursos controlados, como resultado de eventos passados e dos quais há expectativa de fluxo para a entidade de geração de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.	O MCASP apresenta, no item 05.05.01 da parte V - DCASP, “Conceito”, o ativo como vinculado ao controle, decorrente de eventos passados e dos quais se espera que resultem benefícios econômicos futuros.
O item 6 conceitua o passivo como obrigações presentes de uma entidade, oriunda de eventos passados e das quais se espera fluxo de saída da entidade em recursos que embutem benefícios econômicos ou serviço potencial.	O item 05.05.01 da parte V da 3ª edição do MCASP relaciona o conceito de passivo a obrigações presentes, derivadas de eventos passados e cuja extinção far-se-á por meio do sacrifício de ativos.
O item 6 conceitua o patrimônio líquido como a diferença residual dos ativos após deduzidos os passivos.	O item 05.05.01 da parte V da 3ª edição do MCASP relaciona o conceito de patrimônio líquido ao valor residual do confronto entre ativos e passivos.
O item 75 informa que as entidades podem optar, conforme a natureza de suas operações, uma segregação entre ativos e passivos circulantes e não circulantes. Quando não apresentados desta forma, devem encontrar-se em ordem de liquidez.	O item 05.05.01 informa que as entidades devem classificar os elementos patrimoniais em “circulante” ou “não circulante”. <i>Informa, adicionalmente, que “as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade”.</i>
O item 76 informa que, independentemente do método de apresentação do patrimônio adotado pela entidade, deve haver separação entre o que se espera recuperar ou sair antes e depois de doze meses da data do balanço.	O item 05.05.01 informa que a classificação como circulante guarda relação com a realização (ativo) ou exigibilidade (passivo) até o término do exercício seguinte ou, ainda, à disponibilidade imediata (para ativos) ou corresponderem a valores de terceiros (para passivos). Os demais elementos patrimoniais caracterizam o não circulante.
O item 77 informa que quando a entidade fornece bens e/ou serviços em um ciclo operacional claro, a separação entre circulante e não circulante fornece informações relevantes ao distinguir os elementos	O item 05.05.04, “Definições”, da parte V da 3ª edição do MCASP associa ativo e passivo ao circulante, respectivamente, conforme expectativa de realização/consumo no ciclo operacional da entidade ou

patrimoniais que caracterizam capital de trabalho daqueles que caracterizam operações de longo prazo.	exigibilidade vinculado ao ciclo operacional da entidade.
O item 78 informa que as datas de vencimentos de ativos e passivos são relevantes para se identificar a solvência e liquidez da entidade.	O item 05.05.05, “Análise”, da parte V da 3ª edição do MCASP apresenta indicadores relacionados à solvência e à liquidez da entidade, que guardam relação com as datas de vencimentos de ativos e passivos.
O item 79 informa que o ativo deve ser classificado como circulante quando: a) tem expectativa de ser realizado ou consumido no ciclo operacional da empresa; b) é mantido prioritariamente para propósitos comerciais ou de curto prazo e espera-se realizá-lo em até doze meses a partir da data do balanço; c) é caixa ou equivalente. Todos os outros ativos devem ser classificados como não-circulante.	O item 05.05.04, “Definições”, da parte V da 3ª edição do MCASP vincula o ativo ao circulante quando este for caixa ou equivalente, quanto este tiver expectativa de venda, realização ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade, quando este for mantido com fins comerciais ou ainda quando este for realizável dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
O item 80 informa que o ativo intangível e ativos decorrentes de operações e direitos financeiros de longo prazo devem encontrar-se no ativo não circulante.	O item 05.05.04 apresenta o intangível como parte integrante do ativo não circulante. Já as participações e direitos não classificáveis no circulante ou com expectativa de realização após os doze meses seguintes à publicação dos balanços devem ser classificados no não circulante.
O item 81 caracteriza o ciclo operacional de uma entidade como o tempo necessário para converter entradas/recursos em saídas.	A 3ª edição do MCASP não conceitua ciclo operacional.
O item 82 informa que no ativo circulante encontram-se, independentemente de expectativa de realização superior a doze meses, as taxas e tarifas recebíveis, as receitas de investimentos ou estoques que já foram realizados, consumidos ou vendidos e as multas e tarifas regulatórias.	A 3ª edição do MCASP não vincula os recebíveis ao curto prazo para situações específicas. Em geral, os vincula ao prazo esperado para realização. A parte IV da edição também não evidencia, nas funções das contas do PCASP – seja no volume principal ou no volume de anexos – a segregação em circulante para determinados elementos do ativo.
O item 83 conceitua como passivos circulantes aqueles que: a) deverão ser liquidados no transcurso do ciclo operacional da entidade ou b) deverá	O item 05.05.04 da parte V da 3ª edição do MCASP vincula o passivo ao circulante quando a expectativa de exigibilidade estiver dentro do ciclo



<p>ser liquidado após doze meses da data do balanço. Todos os outros passivos deverão ser classificados como não circulantes.</p>	<p>operacional da entidade ou quando estiver dentro dos doze meses posteriores à publicação das demonstrações da entidade ou, ainda, quando forem valores de terceiros em que a entidade é fiel depositária.</p>
<p>O item 84 informa que alguns passivos podem ter expectativa de liquidação superior a doze meses quando fizerem parte do ciclo operacional da entidade, devendo ser classificados no circulante.</p>	<p>O item 05.05.04 da parte V do MCASP informa que uma das condições para que haja conceituação do passivo como circulante é caso tenha prazo estabelecido ou esperado dentro do ciclo operacional da entidade.</p>
<p>O item 85 informa que outros passivos circulantes devem compor passivos que não serão liquidados no ciclo operacional da entidade, mas deverão ser liquidados em doze meses a partir da data do balanço.</p>	<p>O item 05.05.04 informa que condições para o registro do passivo no circulante não se restringem ao ciclo operacional, mas também quando tiverem <i>“prazos estabelecidos ou esperados dentro dos doze meses após a data de publicação das demonstrações contábeis”</i> ou ainda quando <i>“valores de terceiros ou retenções em nome deles [...] independentemente do prazo de exigibilidade”</i>.</p>
<p>O item 86 informa que a entidade deve classificar no circulante os juros decorrentes de passivos não circulantes, mesmo quando vierem a ser liquidados antes de doze meses da data do balanço, quando: a) o prazo original era para um período maior que doze meses; b) a entidade pretende rolar a obrigação; ou c) a intenção é suportada por um acordo de refinanciamento que será concluído antes da aprovação das declarações financeiras. Este item informa ainda que o montante de qualquer passivo excluído do circulante deve ser divulgado nas notas do Balanço Patrimonial.</p>	<p>A 3ª edição do MCASP apresenta, na parte IV – PCASP – contas para registro de encargos diversos no circulante. O critério para tal guarda relação apenas com o prazo de vencimento da obrigação decorrente dos encargos.</p>
<p>O item 87 informa que algumas obrigações destinadas à rolagem da dívida, das quais não se espera que usem capital de trabalho corrente, devem ser classificadas no não circulante. Contudo, caso não exista possibilidade de refinanciamento a critério da entidade, este não pode ser</p>	<p>A 3ª edição do MCASP, em geral, vincula as obrigações ao circulante ou ao não circulante conforme o prazo de exigibilidade – se inferior ou superior ao término do exercício seguinte. Apresenta exceções que independem do prazo, como as retenções em nome de terceiros ou quando do uso</p>

<p>considerado automático sendo, portanto, classificado como circulante.</p>	<p>do ciclo operacional como determinante da caracterização em circulante ou não circulante.</p>
<p>O item 88 informa que alguns empréstimos incorporam compromissos que têm o efeito de passivo cujo pagamento ocorre em decorrência da violação de condições específicas. Nestas circunstâncias, o passivo é classificado no não circulante se: a) o credor aceita, antes da publicação das demonstrações, não cobrar o pagamento como consequência da quebra de contrato; ou b) é improvável que outras quebras de contrato nos próximos doze meses (a partir da publicação do balanço) ocorram.</p>	<p>O MCASP restringe a classificação do passivo ao seu prazo de exigibilidade, guardadas as exceções relacionadas ao ciclo operacional da entidade e às retenções em nome de terceiros.</p>
<p>O item 89 informa que o balanço patrimonial deve apresentar, pelo menos, itens que representem: a) propriedade, instalações e equipamentos; b) ativos intangíveis; c) ativos financeiros; d) investimentos contabilizados por equivalência patrimonial; e) estoques; f) montantes decorrentes de transações não comerciais; g) recebíveis de transações comerciais; h) caixa ou equivalentes de caixa; i) contas e transferências a pagar; j) contas a pagar por transações comerciais; k) provisões; l) passivos não circulantes; m) participações minoritárias e n) patrimônio líquido.</p>	<p>A 3ª edição do MCASP, em sua parte V, apresenta no Balanço Patrimonial os grupos “Realizável a Longo Prazo”, “Investimentos”, “Imobilizado” e “Intangível”, apresentando os subgrupos típicos destas classificações. A parte IV – PCASP – por sua vez, apresenta contas específicas para o registro de estoques, créditos tributários ou não, dívida ativa, adiantamentos e outros direitos a apropriar, tributos a compensar, intangíveis, títulos e valores mobiliários, equipamentos e propriedades, investimentos e participações – sejam por MEP ou custo –, direitos e recursos de operações diversas, comerciais ou não, caixa e equivalentes, obrigações por competência, provisões, passivos não circulantes e patrimônio líquido.</p>
<p>O item 90 orienta a apresentar informações adicionais, sob a forma de linhas, cabeçalhos e subtotais adicionais sempre que alguma norma das IPSAS pedir ou quando a informação for relevante para apresentar fielmente a posição patrimonial da entidade.</p>	<p>A parte V da 3ª edição do MCASP apresenta a solicitação de informações adicionais nas notas explicativas. A estrutura do Balanço Patrimonial é rígida e pouco afeta a ajustes.</p>
<p>O item 91 informa que os elementos apresentados no item 89 não necessariamente seguem a ordem lá</p>	<p>O MCASP apresenta uma rigidez quanto à ordem de apresentação dos elementos patrimoniais, ordem esta</p>

apresentada. Acrescenta também que elementos adicionais àqueles serão acrescidos quando solicitados por outra IPSAS ou quando for relevante para apresentar fielmente a posição patrimonial da entidade. Informa ainda que pode haver alteração na ordem dos elementos conforme a natureza da entidade e de suas transações para fornecer informações necessárias a um entendimento geral da posição financeira da entidade.	apresentadas no quadro do Balanço Patrimonial.
O item 92 informa que os elementos listados no item 89 são amplos e não restritos ao apresentado nas outras normas.	O MCASP restringe a apresentação dos elementos patrimoniais que podem ser representados por meio de contas do PCASP. Informações adicionais encontrar-se devem nas notas explicativas.
O item 93 informa que o julgamento da necessidade de elementos adicionais apresentados separadamente baseia-se na avaliação da: a) natureza, liquidez e materialidade do ativo; b) sua função para com a entidade; c) quantidade, natureza e tempestividade dos passivos.	O MCASP, por apresentar uma estrutura rígida para a apresentação das informações patrimoniais, não dá margem à julgamento da necessidade de elementos adicionais em sua 3ª edição. Contudo, por ser um Manual alterado anualmente conforme disposições do GTCN, o MCASP é sujeito a ajustes periódicos.
O item 94 informa que ativos e passivos que se diferenciam em sua função ou natureza são objetos de bases de mensuração diferentes, devendo ser apresentados como elementos de linhas distintas.	O MCASP apresenta estrutura rígida para apresentação do Balanço Patrimonial. As diferenciações relacionadas às bases de mensuração para registro devem encontrar-se nas notas explicativas.
O item 95 informa que a entidade deve divulgar, na face da demonstração ou em notas explicativas, subclassificações dos elementos apresentados conforme a operação da entidade.	O MCASP coloca como parte das demonstrações contábeis “ <i>informação adicional sobre os itens constantes das demonstrações contábeis segundo a ordem de cada demonstrativo e linha do item referenciado</i> ”, informando que pode haver variação na ordem dos itens específicos em casos excepcionais.
O <i>caput</i> do item 96 informa que a divulgação guarda relação com outras IPSAS e com o tamanho, natureza e função envolvidos.	O MCASP restringe a divulgação à estrutura de saída apresentada em sua parte V – DCASP – conjugada com as considerações das demais partes.
O item 96a informa que ativos tangíveis devem ser classificados conforme padrões contábeis de	O MCASP apresenta o registro de ativos tangíveis conforme relação de contas disponíveis na parte IV –

propriedade, instalações e equipamentos.	PCASP. Há segregação entre estoques, bens móveis e imóveis. Não existem detalhamentos maiores no nível de padronização.
O item 96b informa que os recebíveis devem ser analisados separadamente, entre tarifas de utilização, taxas diversas, pagamentos prévios, outras receitas, etc..	O MCASP, por meio de sua parte IV – PCASP – possui um nível de padronização que distingue os recebíveis de forma ampla, mas não específica. Não entra no detalhamento.
O item 96c informa que os estoques são classificados conforme padrões contábeis para estoques, como mercadorias, matérias primas, produtos em elaboração, materiais e produtos acabados.	A parte IV do MCASP separa os estoques em mercadorias para revenda, produtos e serviços acabados, produtos e serviços em elaboração, matérias-primas, materiais em trânsito, almoxarifado, adiantamentos a fornecedores e outros estoques.
O item 96d informa que os impostos e as transferências devem ser analisados de forma segregada das partes que devem ser transferidos a outros entes da entidade econômica.	O MCASP segrega em contas específicas as operações que ocorrem junto a outras entidades específicas para que possa haver ajustes quando da consolidação.
O item 96e informa que as provisões devem ser apresentadas separadamente entre provisões para empregados e outras provisões, de modo aderente às operações da entidade.	A parte V da 3ª edição do MCASP não segrega as provisões de forma explícita. Contudo, a parte IV – PCASP – apresenta contas de provisões segregadas em pessoal/trabalhistas, riscos cíveis e fiscais, repartição de créditos e outras.
O item 96f informa que os componentes do patrimônio líquido devem ser analisados mostrando separadamente os lucros/prejuízos acumulados, as reservas e o capital próprio.	A parte V do MCASP apresenta como elementos os itens “adiantamento para futuro aumento de capital”, “reservas de capital”, “ajustes de avaliação patrimonial”, “reservas de lucros”, “demais reservas”, “resultados acumulados” e “ações/cotas em tesouraria”.
O item 97 informa que quando uma entidade não possui capital social, ela deve divulgar separadamente, no corpo do Balanço Patrimonial ou nas notas explicativas, os seguintes elementos: a) ativos líquidos e patrimônio, separando os lucros ou prejuízos acumulados, as reservas e suas motivações, os interesses dos minoritários e o capital social; b) a quantidade a ser distribuída – que não	O MCASP apresenta, em sua parte V, a estrutura do patrimônio líquido apresentada no Balanço Patrimonial com a segregação entre os resultados acumulados (lucro ou prejuízo), as reservas de lucros e de capital. Apresenta as notas explicativas como instrumento de evidenciação das demais informações.

<p>seja o retorno do capital – proposta após o balanço, mas antes da distribuição.</p>	
<p>O item 98 informa que muitas entidades do setor público não possuirão capital social, mas serão controladas exclusivamente por outra entidade do setor público. Esta terá interesse nos resultados acumulados e no capital contribuído.</p>	<p>O item 05.05.04 cita que o capital social se aplica “<i>autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta</i>”.</p>
<p>O item 99 informa que em alguns casos pode haver minoritários interessados nas informações sobre o patrimônio líquido da entidade, como acionistas privados com interesse nas informações financeiras. Estes devem ser levados em consideração.</p>	<p>O MCASP apresenta estrutura rígida para evidenciação da informação por meio do Balanço Patrimonial. As notas explicativas põem foco no entendimento dos critérios utilizados para levantamento dos balanços.</p>
<p>O item 100 informa que quando uma entidade possui capital social, devem ser evidenciados em notas explicativas ou no corpo da demonstração: a) para cada classe de capital social, a quantidade e o número de ações emitidas (pagas e não completamente pagas), o valor nominal por ação (caso haja), a conciliação entre a quantidade de ações em circulação no início e no final do ano, os direitos, preferências e restrições a cada classe de ações, inclusive no que diz respeito à distribuição de dividendos, as ações sob controle da própria entidade ou de outras entidades por ela controlada e ações reservadas para emissão conforme opções e contratos de venda; b) uma descrição da natureza e do propósito de cada reserva do patrimônio líquido; e c) a quantidade de dividendos propostos ou declarados após a data do balanço mas antes da distribuição.</p>	<p>O MCASP apresenta a estrutura rígida do balanço patrimonial e as notas explicativas põem foco nos critérios contábeis usados e suas mudanças entre exercícios, nas normas contábeis observadas, na forma de elaboração de estimativas e provisões e em informações relacionadas a aspectos específicos da entidade.</p>

**Quadro 06:** Análise do Balanço Patrimonial do MCASP quanto às regras da IPSAS 01.

**Fonte:** Elaboração própria.

## 9. APÊNDICE 2 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E AS NBC TSP

DISPOSIÇÕES DAS NBC TSP (NBC T 16) REFERENTES AO BALANÇO PATRIMONIAL	ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP
<p>O item 12 subdivide a estrutura do Balanço Patrimonial em ativo, passivo e patrimônio líquido, além de evidenciar a situação patrimonial da entidade de forma qualitativa e quantitativa.</p>	<p>O MCASP segue a disposição do anexo 14 da Lei 4.320/1964, que apresenta na estrutura do quadro principal do Balanço Patrimonial uma subdivisão em ativo, passivo e patrimônio líquido. Apresenta também as contas e seus valores, que caracterizam, respectivamente, os aspectos qualitativos e quantitativos do Balanço Patrimonial.</p>
<p>Os itens 12a até o 12a conceituam os elementos do Balanço Patrimonial – ativo, passivo e patrimônio líquido – além das contas de compensação. O conceito de ativo lista seus componentes, classificando-os em disponibilidades, direitos ou bens, e os vincula à destinação social e a potencial geração de benefício econômico, presente ou futuro. O conceito de passivo o relaciona a obrigações e provisões que guardem relação com a prestação de serviços públicos. O patrimônio líquido é conceituado como a diferença entre ativo e passivo e as contas de compensação como os atos que tenham potencial para afetar o patrimônio.</p>	<p>O MCASP caracteriza o ativo como potencial gerador de benefícios econômicos (presentes ou futuros), que decorra de eventos passados e que esteja sob controle da entidade. O passivo é caracterizado por ser uma obrigação presente para a qual há necessidade de sacrifício de ativo para sua extinção e que decorra de eventos passados. O conceito de patrimônio líquido corresponde à diferença entre ativos e passivos e as contas de compensação compreendem os atos que possam afetar o patrimônio.</p>
<p>O item 13 informa a necessidade de segregação do resultado do período de resultados de períodos anteriores.</p>	<p>O Balanço Patrimonial do MCASP segrega em colunas distintas as informações referentes ao exercício atual e o exercício anterior tal qual disposto nos próprios anexos da Lei 4.320/1964 alterados pela Portaria STN 749/2009.</p>
<p>O item 14 informa a disposição dos itens patrimoniais em circulante e não circulante com base nos graus de conversibilidade e exigibilidade.</p>	<p>O MCASP apresenta as contas do Balanço Patrimonial dispostas em circulante e não circulante, sendo as primeiras com um maior grau de exigibilidade/conversibilidade.</p>
<p>Os itens 15 a 18 conceituam ativo e passivo circulante e não circulante.</p>	<p>No MCASP, a disposição do ativo em circulante guarda relação com a disponibilidade para realização imediata ou a expectativa de</p>

	realização até o término do exercício seguinte. Para o passivo, o circulante corresponde àqueles exigíveis até o término do exercício seguinte ou a valores de terceiros e retenções em nome deles. Os não circulantes, tanto para ativo quanto para passivo, correspondem àqueles que não se enquadram nas situações apresentadas.
O item 19 informa que <i>“as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.”</i>	Segundo o MCASP, a ordenação das contas patrimoniais, quando do ativo, ocorrerão em ordem decrescente de grau de conversibilidade e quando do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade

**Quadro 07:** Análise do Balanço Patrimonial do MCASP quanto às regras das NBC TSP (NBC T 16.6).

**Fonte:** Elaboração própria.

## 10. APÊNDICE 3 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E A LEI Nº 4.320/1964

DISPOSIÇÕES DA LEI 4.320/1964 REFERENTES AO BALANÇO PATRIMONIAL	ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP
<p>O inciso I do § 1º do art. 43 informa que o superávit financeiro<sup>37</sup> deve ser apurado no balanço patrimonial do exercício anterior.</p>	<p>O superávit financeiro continua a ser apurado no balanço patrimonial, agora por meio de um quadro que acompanha o corpo da demonstração.</p>
<p>O art. 101 informa que os resultados do exercício serão demonstrados em quadros demonstrativos dos anexos da Lei e nos próprios anexos.</p>	<p>O BP apresenta a composição do patrimônio líquido (PL) no exercício atual e no anterior. O resultado patrimonial é apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), e então a ele levado. Contudo, pode também ser obtido por meio da diferença entre os PL de diferentes exercícios. O MCASP informa, adicionalmente, que a análise do resultado patrimonial deve ser realizada conjuntamente entre o Balanço Patrimonial e a DVP.</p>
<p>O art. 105 informa que o Balanço Patrimonial deve demonstrar o ativo e passivo financeiro e permanente, além do saldo patrimonial e das contas de compensação<sup>38</sup>.</p>	<p>O ativo e passivo financeiro e permanente são apresentados em quadro específico que acompanha o corpo do Balanço Patrimonial. As contas de compensação, de modo semelhante, são apresentadas em um quadro próprio que também acompanha o corpo da demonstração.</p>
<p>O anexo alterado pela Portaria STN 749/2009 apresenta uma estrutura do Balanço Patrimonial composto por um quadro principal – que separa ativo, passivo e patrimônio líquido – e por quadros adicionais, que evidenciam o ativo e passivo financeiro e permanente e o saldo das contas de atos potenciais que possam ter reflexos no patrimônio.</p>	<p>A estrutura do Balanço Patrimonial apresentado no MCASP reproduz fielmente a estrutura do anexo da Lei 4.320/1964 atualizado pela Portaria STN 749/2009.</p>

**Quadro 08:** Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz da Lei 4.320/1964.

**Fonte:** Elaboração própria.

<sup>37</sup> O §2º do art. 43 da Lei 4.320/1964 conceitua o superávit financeiro como “a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro conjugando-se ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.”

<sup>38</sup> Os parágrafos 1 aos 5 do art. 105 conceituam, respectivamente, o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente e as contas de compensação.



**11. APÊNDICE 4 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E O PRONUNCIAMENTO CPC 00**

<b>DISPOSIÇÕES DO CPC 00 REFERENTES À EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO PATRIMONIAL</b>	<b>ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP</b>
<p>O item 7 informa que o Balanço Patrimonial faz, em geral, parte das informações divulgadas pela entidade.</p>	<p>A parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – da 3ª edição do MCASP Remete à lei 4.320/1964, Lei Complementar 101/2000 e NBC TSP o rol de demonstrações contábeis governamentais, e todos apresentam o Balanço Patrimonial como demonstração obrigatória.</p>
<p>O item 12 informa, dentre outros, que as demonstrações contábeis devem fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.</p>	<p>A parte V – DCASP – da 3ª edição do MCASP informa que o Balanço Patrimonial apresenta a situação patrimonial da entidade pública. Com relação à posição financeira, o texto apresentado no MCASP informa que a Lei 4.320/1964 confere à demonstração um viés orçamentário justamente por associar o termo “financeiro” à independência de autorização legislativa / orçamentária para realização.</p>
<p>O item 16 informa que a posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos por ela controlados, sua estrutura financeira, liquidez e solvência e capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera.</p>	<p>A estrutura do BP do MCASP apresenta, associados aos itens patrimoniais “tradicionais”, itens relacionados a conceitos econômicos e intangíveis. Ademais, o conceito de ativo trazido junto à demonstração guarda relação com o controle. O texto apresenta também formas de análise do BP segundo técnicas e indicadores comuns ao setor privado.</p>
<p>O item 19 caracteriza o Balanço Patrimonial como a demonstração-base para fornecimento das informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.</p>	<p>O MCASP apresenta o BP como a demonstração que evidencia a situação patrimonial da entidade pública. O texto apresentado associa o conceito de “financeiro” à independência da autorização orçamentária / legislativa para realização.</p>
<p>O item 22 coloca o regime de competência como um pressuposto básico para a elaboração das demonstrações contábeis.</p>	<p>O MCASP associa o BP às classes patrimoniais do PCASP que, por sua vez, são de natureza de informação patrimonial e registradas conforme o princípio da competência.</p>

<p>O item 47 coloca o ativo, passivo e patrimônio líquido como elementos diretamente relacionados à mensuração da posição financeira e patrimonial da entidade.</p>	<p>A estrutura do BP apresentada na 3ª edição do MCASP é composta por três grandes grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido.</p>
<p>O item 48 informa que a evidenciação do ativo, passivo e patrimônio líquido no Balanço Patrimonial envolve processos de subclassificação para apresentação das informações de modo a favorecer a tomada de decisões.</p>	<p>A estrutura do BP apresentada na 3ª edição do MCASP subclassifica os itens dos grupos ativo, passivo e patrimônio líquido conforme estrutura apresentada no PCASP.</p>
<p>O item 49a caracteriza os ativos como recursos decorrentes de eventos passados, que gerem benefício econômico futuro e que sejam controlados pela entidade.</p>	<p>O BP da 3ª edição do MCASP conceitua ativos como <i>“recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”</i>.</p>
<p>O item 49b caracteriza os passivos como obrigações presentes decorrentes de eventos passados e que ensejarão sacrifício de ativo para sua extinção.</p>	<p>O BP da 3ª edição do MCASP conceitua os passivos como <i>“obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”</i>.</p>
<p>O item 49c caracteriza o patrimônio líquido como o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos os passivos.</p>	<p>O BP da 3ª edição do MCASP apresenta o patrimônio líquido como a diferença residual dos ativos da entidade depois de deduzidos os seus passivos.</p>
<p>O item 56 não vincula necessariamente o conceito de ativo à substância física.</p>	<p>A 3ª edição do MCASP apresenta itens não físicos, como o intangível, na estrutura do BP.</p>
<p>Os itens 58 e 61 desvinculam, respectivamente, do conceito de ativo e passivo os atos potenciais, que podem vir a ter reflexos futuros no patrimônio da entidade, mas que não caracterizam elementos patrimoniais por não terem decorrido de eventos passados.</p>	<p>A 3ª edição do MCASP apresenta um quadro específico – o quadro de compensações – à parte da estrutura principal do BP, para a evidenciação dos atos potenciais do ativo e do passivo.</p>
<p>O item 64 caracteriza as provisões como uma forma de registro de passivos por meio de estimativas.</p>	<p>A estrutura do BP da 3ª edição do MCASP apresenta as provisões, conceituadas pela parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – como um item cujo reconhecimento deve passar por uma estimativa confiável do montante da</p>

<p>O item 65 informa que o patrimônio líquido pode ter subclassificações, como, por exemplo, o capital social, as reservas de lucros e as reservas de capital.</p>	<p>obrigação.  A estrutura apresentada na 3ª edição do MCASP para o patrimônio líquido o subdivide em Patrimônio Social e Capital Social, Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Demais Reservas, Resultados Acumulados e Ações / Cotas em Tesouraria.</p>
--	---

**Quadro 09:** Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz do Pronunciamento CPC 00.

**Fonte:** Elaboração própria.

**12. APÊNDICE 5 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE O MCASP E AS LEIS Nº 6.404/1976, 11.638/2007 E 11.941/2009**

<b>DISPOSIÇÕES DAS LEI 6.404/1976, 11.638/2007 E 11.941/2009 REFERENTES AO BALANÇO PATRIMONIAL</b>	<b>ADERÊNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DO MCASP</b>
O art. 176 informa que o Balanço Patrimonial corresponde a uma das demonstrações utilizadas para exprimir com clareza a situação do patrimônio da entidade e as mutações ocorridas no exercício.	A parte V – DCASP – da 3ª edição do MCASP informa que o BP é a demonstração que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública.
O caput do art. 178 informa que no Balanço Patrimonial as contas serão classificadas conforme os elementos patrimoniais que registrem e serão agrupadas de modo a facilitar o conhecimento da posição financeira da empresa.	A parte V – DCASP – da 3ª edição do MCASP informa que o Balanço Patrimonial apresenta a situação patrimonial da entidade pública. Com relação à posição financeira, o texto apresentado no MCASP informa que a Lei 4.320/1964 confere à demonstração um viés orçamentário justamente por associar o termo “financeiro” à independência de autorização legislativa / orçamentária para realização.
O § 1º do art. 178 informa que a disposição das contas do ativo será feita em ordem decrescente do grau de liquidez, e que haverá uma separação em ativo circulante e não circulante, sendo este último composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.	A parte 3 – DCASP – da 3ª edição do MCASP separa o ativo em circulante e não circulante, sendo este último composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
O § 2º do art. 178 informa que o passivo será classificado em circulante, não circulante e patrimônio líquido.	O BP da parte 3 – DCASP – da 3ª edição do MCASP separa o passivo em circulante, não circulante e patrimônio líquido.
O § 2º do art. 178 informa que os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.	
O art. 179 trata da classificação das contas de ativo. Seu inciso I informa que no circulante se encontrarão as disponibilidades, direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e aplicações de recursos em despesas do exercício	O BP da parte 3 – DCASP – da 3ª edição do MCASP apresenta ativo circulante como aqueles que “ <i>sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam</i>

<p>subsequente.</p>	<p><i>mantidos para fins comerciais; sejam realizáveis dentro dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis.”</i> Anteriormente, o próprio texto do MCASP informa que os ativos classificam-se como circulante quando a) estiverem disponíveis para realização imediata ou b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.</p>
<p>Os incisos II, III e IV e IV (não há inciso V na lei), apresenta os grupos do ativo não relacionados ao circulante, quais sejam: ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.</p>	<p>O MCASP apresenta o ativo não circulante como sendo composto pelo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.</p>
<p>O parágrafo único do art. 179 informa sobre a relação entre o ciclo operacional da entidade e a classificação em circulante e não circulante.</p>	<p>O MCASP informa que o ativo circulante guarda relação com a realização ou manutenção para venda dentro do ciclo operacional da entidade e informa que o passivo circulante guarda relação com prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade.</p>
<p>O art. 180 da lei apresenta os critérios de classificação do passivo exigível em circulante e não circulante, atribuindo ao primeiro as obrigações vencíveis até o exercício seguinte.</p>	<p>O MCASP separa o passivo exigível em circulante e não circulante e vincula o primeiro ora à exigibilidade dentro dos próximos 12 meses, ora aos valores exigíveis até o término do exercício seguinte. Também o vincula ao ciclo operacional da entidade, quando exigível dentro deste período.</p>
<p>O art. 182 apresenta os elementos do patrimônio líquido, subdividindo-o em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros e ações em tesouraria.</p>	<p>O MCASP apresenta como elementos do PL o patrimônio/capital social, o adiantamento para futuro aumento de capital, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, o resultado acumulado e as ações em tesouraria.</p>
<p>O art. 183 trata sobre elementos de avaliação do ativo. Seu inciso I informa sobre os critérios de avaliação de instrumentos financeiros e títulos de crédito, que será o valor justo ou de custo de aquisição ou emissão.</p>	<p>A 3ª edição do MCASP apresenta os critérios de avaliação dos ativos em sua parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – onde informa que os títulos de crédito serão avaliados pelo valor original.</p>
<p>O inciso II do art. 183 apresenta os critérios de avaliação de mercadorias</p>	<p>A 3ª edição do MCASP apresenta os critérios de avaliação de estoques em</p>

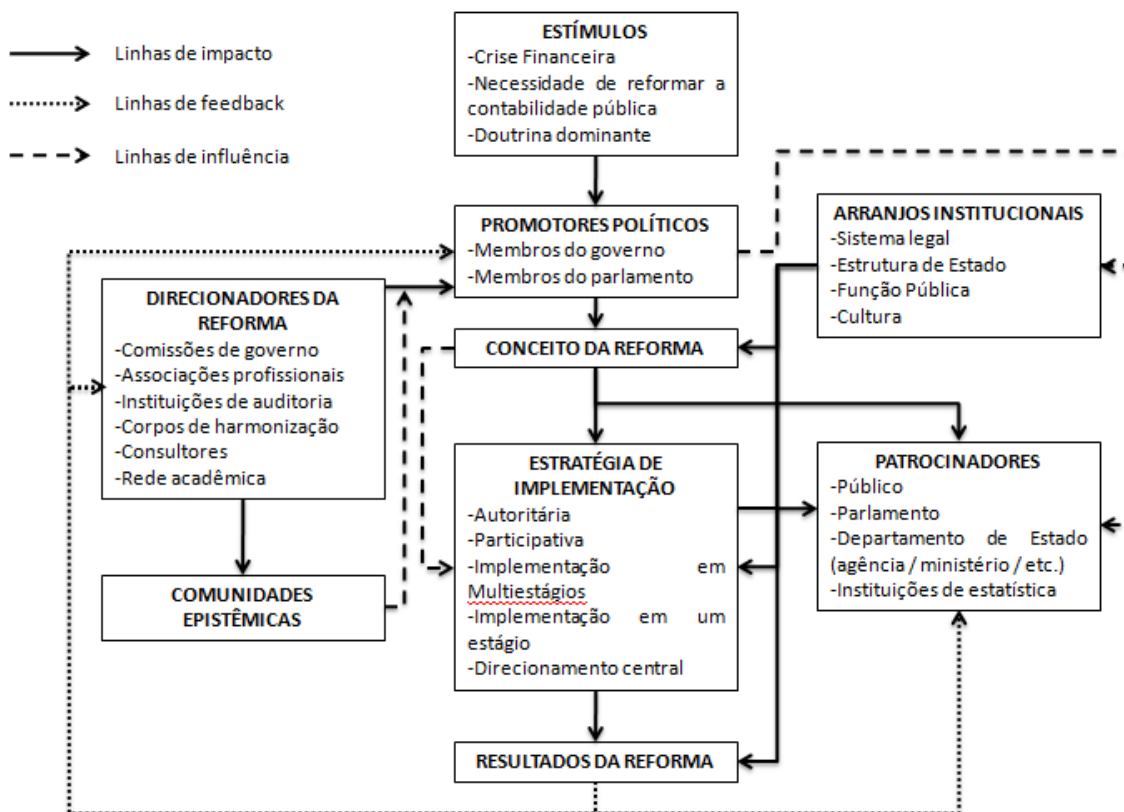
<p>e produtos para comercialização, que serão os custos de produção ou aquisição deduzido das provisões para perdas.</p>	<p>sua parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – onde informa que os mesmos serão avaliados com base no valor de aquisição/produção/construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor. Informa também que os estoques devem abranger os custos de compra, conversão e outros relacionados ao processo de produção.</p>
<p>O inciso III do art. 183 apresenta os critérios de avaliação de investimentos em outras sociedades, que serão o método da equivalência patrimonial ou o método do custo de aquisição, líquido das provisões para perdas prováveis em seu valor.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP apresenta como critério para avaliação dos investimentos o método da equivalência patrimonial e do custo.</p>
<p>Os incisos IV e V do art. 183 informa que os demais investimentos e direitos do imobilizado serão classificados, respectivamente, pelo custo de aquisição deduzido perdas prováveis e pelo custo de aquisição deduzidos os saldos das depreciações, amortizações e exaustões.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP apresenta como critério de avaliação do imobilizado o valor de construção, aquisição ou produção ou ainda, caso obtido a título gratuito, o valor justo na data de aquisição. Também vincula este elemento à depreciação, amortização e exaustão.</p>
<p>O inciso VII do art. 183 informa que o intangível será classificado pelo custo de aquisição deduzida a amortização.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP informa que o intangível é <i>“mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável”</i>.</p>
<p>O inciso VIII do art. 183 informa que os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, e os demais somente quando da ocorrência de fato relevante.</p>	
<p>O § 1º do art. 183 considera como valor justo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• para as matérias primas e bens de almoxarifado: custo de reposição no mercado;</li> <li>• para bens ou direitos</li> </ul>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP apresenta como conceito de valor justo o <i>“valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou</i></p>

<p>destinados à venda: preço líquido de realização à mercado, deduzidos impostos e despesas de venda;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• para investimentos: valor líquido de alienação a terceiros;</li> <li>• para instrumentos financeiros, o valor de mercado, caso exista mercado ativo ou, na inexistência deste, o valor presente líquido, o de instrumentos financeiros semelhantes ou o valor de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.</li> </ul>	<p><i>conhecedoras do mercado.”</i></p>
<p>O § 2º do art. 183 apresenta os critérios de uso da depreciação, exaustão e amortização, aplicados ao intangível e ao imobilizado.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP apresenta critérios de uso da depreciação, amortização e exaustão, tanto para o imobilizado quanto para o intangível.</p>
<p>O § 3º do art. 183 informa sobre a necessidade de ajustes a valor recuperável periodicamente no imobilizado e no intangível.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP apresenta o conceito de redução ao valor recuperável e os associa aos ativos de forma ampla. Apresenta uma tabela – o relatório mensal de bens – que evidencia a periodicidade da necessidade de reavaliação dos bens.</p>
<p>O § 4º do art. 183 informa que os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda serão avaliados pelo valor de mercado.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP informa que <i>“os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição / produção / construção ou valor realizável líquido, dos dois o menor.”</i></p>
<p>O art. 184 apresenta os critérios de avaliação dos passivos, informando sobre a necessidade de conversão a moeda nacional quando o passivo encontrar-se em moeda estrangeira, sobre a atualização do valor até a data do balanço para obrigações, encargos e riscos e sobre o ajuste a valor presente para obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante.</p>	<p>A parte II – PCP – da 3ª edição do MCASP informa que as obrigações devem ser mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, ao câmbio da data de levantamento do BP. Informa também sobre a necessidade de ajuste a valor presente para obrigações pré-fixadas, os ajustes e encargos para as pós-fixadas e a necessidade de se levar os ajustes às contas de resultado.</p>

**Quadro 10:** Análise do Balanço Patrimonial do MCASP à luz da Lei 6.404/1976 e suas alterações.

**Fonte:** Elaboração própria.

## ANEXO 1 – MODELO DE CONTINGÊNCIA DE LÜDER



Fonte: Lüder (apud OLIVARILANTO, 2008)