

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

7ª Edição

Exercício 2017



TESOURO NACIONAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

**MANUAL DE CONTABILIDADE
APLICADA AO SETOR PÚBLICO
7ª Edição**

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2017

Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016
Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição

PARTE: Geral, I, II, III, IV e V

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Henrique de Campos Meirelles

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL

Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Bruno Ramos Mangualde

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Diego Rodrigues Boente

EQUIPE TÉCNICA

Ana Karolina Almeida Dias

Carla de Tunes Nunes

Gabriela Leopoldina Abreu

Gessé Santana Borges

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

INFORMAÇÕES – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN):

Fone: (61) 3412-4905

Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>

Fórum da Contabilidade: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/forum>

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição

PARTE: I

MINISTRO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO (Interino)

Dyogo Henrique de Oliveira

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Dyogo Henrique de Oliveira

SECRETÁRIO DE ORÇAMENTO FEDERAL

George Alberto de Aguiar Soares

SECRETÁRIOS ADJUNTOS DE ORÇAMENTO FEDERAL

Bruno César Grossi de Souza

Márcio Luiz Albuquerque Oliveira

Geraldo Julião Júnior

Orlando Magalhães da Cunha

DIRETORES

Clayton Luiz Montes

Felipe Daruich Neto

Zarak de Oliveira Ferreira

EQUIPE TÉCNICA – RECEITA

Ana Beatriz Sabbag Cunha

André Santiago Henriques

Bruno Rodolfo Cupertino

Fabio Pifano Pontes

Glauber Pimentel De Queiroz

Ugo Carneiro Curado

EQUIPE TÉCNICA – DESPESA

Haroldo Cesar Sant'ana Areal

Jangmar Barreto de Almeida

José Roberto de Faria

Lúcia Helena Cavalcante Valverde

Marcelo Aguiar Cerri

Rodrigo Oliveira de Faria

Rosa Tarabini Machado

Sérgio Augusto Batalhone

Tânia Mara Eller Da Cruz

INFORMAÇÕES – SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL (SOF):

Fone: (61) 2020-2322

Correio Eletrônico: sof.comunica@planejamento.gov.br

Fale Conosco: <http://www.orcamentofederal.gov.br/contact-info>

Página Eletrônica: <http://www.orcamentofederal.gov.br>

PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 02, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2016

Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

A SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA e o SECRETÁRIO DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos X, XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando o disposto no art. 20, inciso VII, do Anexo I do Decreto nº 8.189, de 21 de janeiro de 2014, que confere à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MPOG a competência de estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa;

Considerando o inciso I do caput e o § 1º do art. 3º e art. 9º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual;

Considerando a necessidade de:

- a) aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias;
- b) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias; e
- c) elaborar demonstrativos de estatísticas de finanças públicas em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União for parte, conforme previsto no inciso XVIII do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e no inciso XXV do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 2011; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas e de uniformizar a classificação das receitas e despesas orçamentárias; **resolvem:**

Art. 1º Aprovar a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Parágrafo único. A STN/MF e a SOF/MPOG disponibilizarão versão eletrônica da Parte I do MCASP nos endereços eletrônicos <http://www.tesouro.gov.br/mcasp> e www.portalsof.planejamento.gov.br, respectivamente.

Art. 2º A contabilidade no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observará as orientações contidas na Parte I do MCASP – Procedimentos Contábeis Orçamentários, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes.

Parágrafo único. No âmbito da União, o detalhamento da receita orçamentária será estabelecido por meio de Portaria da SOF/MPOG e as instruções para elaboração da Proposta Orçamentária Anual serão divulgadas por intermédio do Manual Técnico de Orçamento (MTO) editado por essa Secretaria.

Art. 3º Esta Portaria Conjunta entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir da execução da Lei Orçamentária de 2017 e, quando couber, na elaboração do respectivo Projeto de Lei.

Art. 4º Revoga-se a Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de 2014.

ANA PAULA VITALI JANES VESCOVI
Secretária do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

GEORGE ALBERTO DE AGUIAR SOARES
Secretário de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão

PORTARIA STN Nº 840, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2016

Aprova as Partes Geral, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

A **SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL**, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 244, de 16 de julho de 2012, que aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos X, XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando a necessidade de elaborar o Balanço do Setor Público Nacional previsto no inciso VII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008;

Considerando a atribuição do Conselho Federal de Contabilidade de regular os princípios contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica, conforme a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que altera do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946; e

Considerando o inciso I do caput e o § 1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual; **resolve**:

Art. 1º Aprovar as seguintes partes da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

I - Parte Geral

II - Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais;

III - Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos;

IV – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e

V - Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

§ 1º Os conceitos, regras gerais, conteúdo e prazos de cada uma das partes do MCASP estão descritos na Portaria STN nº 634/2013.

§ 2º A STN disponibilizará versão eletrônica do MCASP no endereço eletrônico <http://www.tesouro.gov.br/mcasp>.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2017.

Art. 3º Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014.

ANA PAULA VITALI JANES VESCOVI
Secretária do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

PARTE GERAL.....	19
1. CONTEXTUALIZAÇÃO	21
2. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)	22
3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIO, PATRIMONIAL E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO 22	
3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO	23
3.2. ASPECTO PATRIMONIAL.....	23
3.3. ASPECTO FISCAL	23
4. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	24
5. ALCANCE E AUTORIDADE.....	24
6. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS.....	25
6.1. INTRODUÇÃO	25
6.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.....	25
6.2.1. Relevância	25
6.2.2. Representação fidedigna.....	26
6.2.3. Compreensibilidade.....	26
6.2.4. Tempestividade.....	26
6.2.5. Comparabilidade	26
6.2.6. Verificabilidade.....	26
6.3. RESTRIÇÕES ACERCA DA INFORMAÇÃO INCLUÍDA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	27
6.3.1. Materialidade	27
6.3.2. Custo-benefício	27
6.3.3. Equilíbrio entre as características qualitativas	27
7. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	27
7.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO	27
7.2. INFORMAÇÃO SELECIONADA PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO.....	28
7.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO.....	29
7.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO	29
PARTE I – Procedimentos Contábeis Orçamentário	31
1. INTRODUÇÃO	32
2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	32
2.1. UNIDADE OU TOTALIDADE	33
2.2. UNIVERSALIDADE	33
2.3. ANUALIDADE OU PERIODICIDADE	33
2.4. EXCLUSIVIDADE	33
2.5. ORÇAMENTO BRUTO	33
2.6. LEGALIDADE.....	33
2.7. PUBLICIDADE	34

2.8.	TRANSPARÊNCIA	34
2.9.	NÃO-VINCULAÇÃO (NÃO-AFETAÇÃO) DA RECEITA DE IMPOSTOS	34
3.	RECEITA ORÇAMENTÁRIA	34
3.1.	CONCEITO	34
3.2.	CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	36
3.2.1.	<i>Classificação da Receita Orçamentária por Natureza</i>	<i>37</i>
3.2.2.	<i>Origens e Espécies de Receita Orçamentária</i>	<i>42</i>
3.2.3.	<i>Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (RAEA) referente aos RPPS</i>	<i>52</i>
3.2.4.	<i>Classificação Da Receita Para Apuração Do Resultado Primário</i>	<i>53</i>
3.3.	REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	53
3.4.	RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME CONTÁBIL	54
3.5.	ETAPAS DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	56
3.5.1.	<i>Previsão</i>	<i>56</i>
3.5.2.	<i>Lançamento</i>	<i>56</i>
3.5.3.	<i>Arrecadação</i>	<i>56</i>
3.5.4.	<i>Recolhimento</i>	<i>57</i>
3.5.5.	<i>Cronologia das Etapas da Receita Orçamentária</i>	<i>57</i>
3.6.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À RECEITA ORÇAMENTÁRIA	58
3.6.1.	<i>Deduções da Receita Orçamentária</i>	<i>58</i>
3.6.2.	<i>Imposto de Renda Retido na Fonte</i>	<i>63</i>
3.6.3.	<i>Redutor Financeiro – FPM</i>	<i>63</i>
3.6.4.	<i>Transferências de Recursos Intergovernamentais</i>	<i>65</i>
3.6.5.	<i>Remuneração de Depósitos Bancários</i>	<i>67</i>
3.6.6.	<i>Receita Orçamentária Por Baixa De Dívida Ativa Inscrita</i>	<i>68</i>
4.	DESPESA ORÇAMENTÁRIA	69
4.1.	CONCEITO	69
4.2.	CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	69
4.2.1.	<i>Classificação Institucional</i>	<i>69</i>
4.2.2.	<i>Classificação Funcional</i>	<i>70</i>
4.2.3.	<i>Classificação por Estrutura Programática</i>	<i>71</i>
4.2.4.	<i>Classificação da Despesa Orçamentária por Natureza</i>	<i>73</i>
4.2.5.	<i>Orientação para a Classificação quanto à Natureza da Despesa Orçamentária</i>	<i>94</i>
4.3.	CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INICIAIS E ADICIONAIS	96
4.4.	ETAPAS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	98
4.4.1.	<i>Planejamento</i>	<i>98</i>
4.4.2.	<i>Execução</i>	<i>100</i>
4.5.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA	101
4.6.	DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	107
4.6.1.	<i>Natureza de Despesa</i>	<i>107</i>
4.6.2.	<i>Classificação Orçamentária das Transferências e Delegações de Execução Orçamentária (Exceto para Instituições Multigovernamentais e Consórcios)</i>	<i>112</i>
4.6.3.	<i>Classificação Orçamentária das Movimentações para Instituições Multigovernamentais, Consórcios Públicos e sua Contratação Direta</i>	<i>116</i>
4.6.4.	<i>Classificação Orçamentária das despesas para fins de aplicação em Saúde – Lei Complementar nº 141/2012</i>	<i>119</i>
4.7.	RESTOS A PAGAR	123
4.7.1.	<i>Inscrição dos Restos a Pagar</i>	<i>123</i>
4.7.2.	<i>Restos a Pagar Não Processados (RPNP)</i>	<i>125</i>
4.7.3.	<i>Restos a Pagar Processados (RPP)</i>	<i>125</i>
4.7.4.	<i>Estágios da Execução dos Restos a Pagar</i>	<i>125</i>
4.7.5.	<i>Cancelamento de Restos a Pagar</i>	<i>128</i>
4.7.6.	<i>Encerramento, Transferência e Abertura dos Saldos de Restos a Pagar</i>	<i>129</i>
4.8.	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	131
4.9.	SUPRIMENTOS DE FUNDOS (REGIME DE ADIANTAMENTO)	132

5.	FONTE / DESTINAÇÃO DE RECURSOS.....	134
5.1.	CONCEITO	134
5.2.	MECANISMO DE UTILIZAÇÃO DA FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS	135
PARTE II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.....		139
1.	INTRODUÇÃO	141
2.	ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	141
2.1.	ATIVO	141
2.1.1.	<i>Definição de Ativo.....</i>	141
2.1.2.	<i>Reconhecimento e Desreconhecimento do Ativo.....</i>	143
2.1.3.	<i>Ativo Circulante e Não Circulante</i>	143
2.1.4.	<i>Ativo Financeiro e Permanente.....</i>	143
2.2.	PASSIVO	144
2.2.1.	<i>Definição de Passivo</i>	144
2.2.2.	<i>Reconhecimento e Desreconhecimento do Passivo</i>	145
2.2.3.	<i>Passivo Circulante e Não Circulante</i>	145
2.2.4.	<i>Passivo Financeiro e Permanente</i>	145
2.2.5.	<i>Relação entre Passivo Exigível (Visão Patrimonial) e as Etapas da Execução Orçamentária (Visão Orçamentária) ..</i>	146
2.3.	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA)	148
2.4.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS.....	148
2.4.1.	<i>Definição de Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas</i>	148
2.4.2.	<i>Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas.....</i>	149
2.5.	RESULTADO PATRIMONIAL.....	154
3.	MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS	154
3.1.	DEFINIÇÕES.....	157
3.2.	AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO.....	158
3.2.1.	<i>Disponibilidades.....</i>	158
3.2.2.	<i>Créditos e Obrigações.....</i>	159
3.2.3.	<i>Estoques.....</i>	159
3.2.4.	<i>Investimentos Permanentes.....</i>	160
3.2.5.	<i>Imobilizado.....</i>	160
3.2.6.	<i>Intangível</i>	161
3.3.	PROCEDIMENTOS DE ADOÇÃO INICIAL.....	161
4.	ESTOQUES.....	162
4.1.	DEFINIÇÕES.....	162
4.2.	MENSURAÇÃO	163
4.2.1.	<i>Bases de Mensuração.....</i>	163
4.2.2.	<i>Valoração do Custo dos Estoques.....</i>	164
4.2.3.	<i>Ajuste de Perdas de Estoques</i>	165
4.2.4.	<i>Reconhecimento no Resultado.....</i>	165
4.3.	EVIDENCIAÇÃO	165
5.	ATIVO IMOBILIZADO.....	166
5.1.	DEFINIÇÕES.....	166
5.2.	RECONHECIMENTO	170
5.2.1.	<i>Princípio Geral do Reconhecimento.....</i>	170
5.2.2.	<i>Critério do Valor do Conjunto</i>	170
5.2.3.	<i>Ativos Imobilizados Obtidos a Título Gratuito.....</i>	170
5.2.4.	<i>Bens de Uso Comum do Povo.....</i>	170
5.2.5.	<i>Custos Subsequentes</i>	172
5.2.6.	<i>Transferência de Ativos</i>	172

5.3.	MENSURAÇÃO	172
5.3.1.	<i>Mensuração Inicial do Custo</i>	173
5.3.2.	<i>Mensuração Após o Reconhecimento</i>	173
5.4.	DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO	174
5.5.	BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO	174
5.6.	EVIDENCIAÇÃO	175
6.	ATIVO INTANGÍVEL	176
6.1.	DEFINIÇÕES	176
6.2.	PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL	177
6.3.	RECONHECIMENTO	177
6.3.1.	<i>Aquisição Separada</i>	178
6.3.2.	<i>Geração Interna</i>	179
6.3.3.	<i>Aquisição por meio de Transações sem Contraprestação</i>	180
6.4.	MENSURAÇÃO	180
6.5.	BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL	181
6.6.	EVIDENCIAÇÃO	181
7.	REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO	181
7.1.	REAVALIAÇÃO	182
7.1.1.	<i>Reavaliação do Ativo Imobilizado</i>	182
7.1.2.	<i>Reavaliação do Ativo Intangível</i>	183
7.1.3.	<i>Registro Contábil da Reavaliação de Ativos</i>	183
7.2.	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	184
7.2.1.	<i>Classificação</i>	185
7.2.2.	<i>Identificação de Perda por Irrecuperabilidade</i>	185
7.2.3.	<i>Mensuração do Valor Recuperável do Ativo</i>	187
7.2.4.	<i>Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade</i>	187
7.2.5.	<i>Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade</i>	187
7.2.6.	<i>Evidenciação</i>	188
7.3.	DEPRECIACÃO	189
7.3.1.	<i>Valor Depreciável e Período de Depreciação</i>	191
7.3.2.	<i>Métodos de Depreciação</i>	191
7.3.3.	<i>Aspectos Práticos da Depreciação</i>	193
7.4.	AMORTIZACÃO	194
7.4.1.	<i>Determinação da Vida Útil</i>	194
7.4.2.	<i>Amortização de Ativo Intangível (com Vida Útil Definida)</i>	195
7.4.3.	<i>Métodos de Amortização</i>	195
7.4.4.	<i>Determinação do Valor Residual</i>	195
7.4.5.	<i>Revisão do Período e do Método</i>	196
7.4.6.	<i>Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida</i>	196
7.4.7.	<i>Revisão da Vida Útil</i>	196
7.5.	EXAUSTÃO	196
7.6.	ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIACÃO DE BENS PÚBLICOS	196
7.7.	RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)	199
8.	RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO	199
8.1.	DEFINIÇÕES	200
8.2.	TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO	201
8.3.	RECONHECIMENTO	201
8.3.1.	<i>VPA e Custos Envolvidos em Transações sem Contraprestação</i>	201
8.3.2.	<i>Ativos Oriundos de Transações sem Contraprestação</i>	202
8.3.3.	<i>Passivos Oriundos de Transações sem Contraprestação</i>	202
8.4.	TRIBUTOS	203
8.5.	RECEBIMENTOS ANTECIPADOS	204
8.6.	TRANSFERÊNCIAS	205
8.6.1.	<i>Repartição Tributária</i>	205

8.6.2.	<i>Transferências Voluntárias</i>	209
8.6.3.	<i>Doações</i>	209
8.6.4.	<i>Multas</i>	209
8.7.	EVIDENCIAÇÃO	210
9.	RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO	211
9.1.	DEFINIÇÕES.....	211
9.2.	TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO	212
9.3.	RECONHECIMENTO	212
9.3.1.	<i>Prestação de serviços</i>	213
9.3.2.	<i>Venda de bens</i>	213
9.3.3.	<i>Juros, royalties e dividendos ou distribuições similares</i>	215
9.4.	MENSURAÇÃO	215
9.5.	EVIDENCIAÇÃO	215
10.	PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES	216
10.1.	DEFINIÇÕES.....	217
10.2.	PROVISÕES.....	217
10.2.1.	<i>Reconhecimento</i>	218
10.2.2.	<i>Mensuração</i>	220
10.2.3.	<i>Evidenciação</i>	221
10.3.	PASSIVOS CONTINGENTES.....	222
10.4.	ATIVOS CONTINGENTES.....	222
10.5.	SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	223
10.5.1.	<i>Reestruturação</i>	223
10.5.2.	<i>Responsabilidade Solidária</i>	224
10.5.3.	<i>Provisão para Repartição de Crédito Tributário</i>	224
10.5.4.	<i>Provisão Matemática Previdenciária</i>	226
10.6.	GRÁFICOS E TABELAS	227
10.6.1.	<i>Árvore de Decisão</i>	227
10.6.2.	<i>Provisão e Passivo Contingente</i>	228
10.6.3.	<i>Ativo Contingente</i>	228
11.	REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)	229
11.1.	INTRODUÇÃO	229
11.2.	REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) 229	
11.2.1.	<i>Despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria</i>	230
11.2.2.	<i>Restos a Pagar com prescrição interrompida</i>	230
11.2.3.	<i>Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente</i>	231
PARTE III – Procedimentos Contábeis Específicos	233	
1.	FUNDEB	235
1.1.	INTRODUÇÃO	235
1.2.	RECURSOS DO FUNDEB.....	235
1.3.	APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO FUNDEB	236
1.4.	CONTABILIZAÇÃO DO FUNDEB.....	236
1.4.1.	<i>Contabilização dos Impostos e Transferências que Compõem a base de Cálculo do Fundeb</i>	236
1.4.2.	<i>Contabilização das Transferências ao Fundeb</i>	236
1.4.3.	<i>Contabilização dos Recursos Recebidos do Fundeb</i>	237
1.4.4.	<i>Contabilização de Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras do Fundeb</i>	238

2.	CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS	239
2.1.	DEFINIÇÕES.....	240
2.2.	CONCESSÕES COMUNS.....	242
2.3.	PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS (PPP).....	242
2.4.	CONTABILIZAÇÃO DAS CONCESSÕES	244
2.4.1.	<i>Reconhecimento e Mensuração de Ativos da Concessão.....</i>	244
2.4.2.	<i>Reconhecimento e Mensuração de Passivos da Concessão</i>	246
2.4.3.	<i>Receitas Adicionais</i>	247
2.4.4.	<i>Aspectos Orçamentários</i>	247
2.4.5.	<i>Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos de PPP</i>	248
2.4.6.	<i>Prestação de Garantia.....</i>	249
2.4.7.	<i>Evidenciação</i>	250
2.4.8.	<i>Registros Contábeis de Acordo Com o Pcasp</i>	250
3.	OPERAÇÃO DE CRÉDITO	253
3.1.	CONCEITO	253
3.1.1.	<i>Conceito de Operação de Crédito</i>	255
3.1.2.	<i>Operações Vedadas.....</i>	256
3.1.3.	<i>Relação com as Informações Fiscais.....</i>	257
3.1.4.	<i>Relação com a Apuração do Superávit Financeiro.....</i>	257
3.2.	OPERAÇÕES DE CRÉDITO MOBILIÁRIAS	258
3.3.	OPERAÇÕES DE CRÉDITO CONTRATUAIS	267
3.3.1.	<i>Mútuo Financeiro</i>	267
3.3.2.	<i>Aquisições Financiadas de Bens.....</i>	273
3.3.3.	<i>Arrendamento Mercantil Financeiro</i>	280
3.3.4.	<i>Recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços</i>	290
3.3.5.	<i>Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas.....</i>	291
3.3.6.	<i>Parcelamento de Dívidas.....</i>	292
4.	REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS).....	292
4.1.	INTRODUÇÃO	292
4.2.	ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS	293
4.2.1.	<i>Consolidação das Contas</i>	293
4.2.2.	<i>Reserva Orçamentária do RPPS</i>	293
4.2.3.	<i>Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores - RPPS</i>	294
4.2.4.	<i>Segregação de Massas.....</i>	294
4.3.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	294
4.3.1.	<i>Contribuição Patronal</i>	294
4.3.2.	<i>Contribuição do Servidor</i>	296
4.3.3.	<i>Encargos sobre Contribuições Patronais Recolhidas Fora do Prazo</i>	299
4.3.4.	<i>Parcelamento de Débitos do Ente com o RPPS</i>	301
4.3.5.	<i>Cobertura de Déficits Previdenciários.....</i>	301
4.3.6.	<i>Pagamento de Benefícios Previdenciários.....</i>	306
4.3.7.	<i>Compensação Previdenciária entre Regimes</i>	308
5.	DÍVIDA ATIVA.....	311
5.1.	INTRODUÇÃO	311
5.2.	CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	313
5.2.1.	<i>Inscrição</i>	313
5.2.2.	<i>Atualização Monetária, Juros, Multas e Outros Encargos</i>	317
5.2.3.	<i>Reclassificação da Dívida Ativa do Ativo Não Circulante para o Ativo Circulante.....</i>	318
5.2.4.	<i>Baixa.....</i>	318
5.2.5.	<i>Ajuste para Perdas da Dívida Ativa.....</i>	324
6.	PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL.....	325
6.1.	INTRODUÇÃO	325
6.2.	CONTABILIZAÇÃO DOS PRECATÓRIOS EM REGIME ESPECIAL	326
6.2.1.	<i>Provisão para Demandas Judiciais.....</i>	326

6.2.2.	<i>Ente Devedor não pertence à Esfera do Tribunal de Justiça – Municípios</i>	327
6.2.3.	<i>Ente Devedor Pertencente à Esfera do Tribunal de Justiça – Estados e Distrito Federal</i>	329
6.2.4.	<i>Rendimentos das Aplicações Financeiras dos Recursos Disponibilizados na Conta Especial</i>	329
6.2.5.	<i>Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)</i>	331
7.	CONSÓRCIOS PÚBLICOS	332
7.1.	INTRODUÇÃO	332
7.2.	RECURSOS DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS	332
7.3.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS	332
7.3.1.	<i>Orçamento do Ente Consorciado</i>	332
7.3.2.	<i>Classificação Orçamentária das Transferências a Consórcios Públicos Referentes ao Contrato De Rateio</i>	333
7.3.3.	<i>Classificação Orçamentária dos Pagamentos a Consórcios Públicos Referentes a Contratação Direta</i>	333
7.3.4.	<i>Orçamento do Consórcio Público</i>	334
7.3.5.	<i>Classificação Orçamentária das Transferências Recebidas pelo Consórcio Público</i>	334
7.3.6.	<i>Classificação Orçamentária das Despesas Executadas pelo Consórcio Público</i>	335
7.4.	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	335
PARTE IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público		338
1.	INTRODUÇÃO	340
2.	ASPECTOS GERAIS DO PCASP	340
2.1.	CONCEITO DE PLANO DE CONTAS	340
2.2.	OBJETIVOS DO PCASP	340
2.3.	COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO E MANUTENÇÃO DO PCASP	341
2.4.	ALCANCE DO PCASP	341
2.5.	PRAZO PARA IMPLANTAÇÃO DO PCASP	341
3.	ESTRUTURA DO PCASP	342
3.1.	NATUREZA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	342
3.2.	CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL	343
3.2.1.	<i>Estrutura do Código da Conta Contábil</i>	343
3.2.2.	<i>Detalhamento da Conta Contábil</i>	344
3.2.3.	<i>5º Nível – Consolidação</i>	345
3.3.	ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL	349
3.3.1.	<i>Atributos Conceituais da Conta Contábil</i>	349
3.3.2.	<i>Atributos Legais da Conta Contábil</i>	349
3.4.	CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO	350
3.4.1.	<i>Introdução</i>	350
3.4.2.	<i>Momento Da Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Patrimonial</i>	351
3.5.	REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP	352
3.5.1.	<i>Lançamentos Contábeis</i>	352
3.5.2.	<i>Pagamentos e Recebimentos</i>	355
3.5.3.	<i>Equações Contábeis</i>	357
3.5.4.	<i>Consistência dos Registros e Saldos de Contas</i>	359
PARTE V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público		361
1.	INTRODUÇÃO	363
2.	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	364
2.1.	INTRODUÇÃO	364

2.2.	ESTRUTURA.....	365
2.2.1.	<i>Quadro Principal</i>	365
2.2.2.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados</i>	368
2.2.3.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados</i>	369
2.3.	DEFINIÇÕES.....	370
2.3.1.	<i>Quadro Principal</i>	370
2.3.2.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados</i>	374
2.3.3.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados Liquidados</i>	374
2.4.	ELABORAÇÃO.....	375
2.4.1.	<i>Quadro Principal</i>	375
2.4.2.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Não Processados</i>	375
2.4.3.	<i>Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados Liquidados</i>	375
2.5.	NOTAS EXPLICATIVAS.....	375
3.	BALANÇO FINANCEIRO	376
3.1.	INTRODUÇÃO	376
3.2.	ESTRUTURA.....	378
3.3.	DEFINIÇÕES.....	380
3.4.	ELABORAÇÃO.....	381
3.5.	NOTAS EXPLICATIVAS.....	381
4.	BALANÇO PATRIMONIAL.....	382
4.1.	INTRODUÇÃO	382
4.2.	ESTRUTURA.....	383
4.2.1.	<i>Quadro Principal</i>	383
4.2.2.	<i>Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes</i>	384
4.2.3.	<i>Quadro das Contas de Compensação</i>	385
4.2.4.	<i>Quadro do Superávit / Déficit Financeiro</i>	385
4.3.	DEFINIÇÕES.....	386
4.3.1.	<i>Quadro Principal</i>	386
4.3.2.	<i>Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes</i>	390
4.3.3.	<i>Quadro das Contas de Compensação</i>	390
4.3.4.	<i>Quadro do Superávit / Déficit Financeiro</i>	391
4.4.	ELABORAÇÃO.....	391
4.4.1.	<i>Quadro Principal</i>	391
4.4.2.	<i>Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes</i>	391
4.4.3.	<i>Quadro das Contas de Compensação</i>	392
4.4.4.	<i>Quadro do Superávit / Déficit Financeiro</i>	392
4.5.	NOTAS EXPLICATIVAS.....	392
5.	DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	393
5.1.	INTRODUÇÃO	393
5.2.	ESTRUTURA.....	394
5.2.1.	<i>Modelo Sintético</i>	394
5.2.2.	<i>Modelo Analítico</i>	394
5.3.	DEFINIÇÕES.....	397
5.4.	ELABORAÇÃO.....	399
5.5.	NOTAS EXPLICATIVAS.....	399
6.	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	400
6.1.	INTRODUÇÃO	400
6.2.	ESTRUTURA.....	401
6.2.1.	<i>Quadro Principal</i>	401
6.2.2.	<i>Quadro de Receitas Derivadas e Originárias</i>	402
6.2.3.	<i>Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas</i>	402
6.2.4.	<i>Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função</i>	403
6.2.5.	<i>Quadro de Juros e Encargos da Dívida</i>	404

6.3.	DEFINIÇÕES.....	404
6.3.1.	<i>Quadro Principal</i>	404
6.3.2.	<i>Quadro das Receitas Derivadas e Originárias</i>	405
6.3.3.	<i>Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas</i>	405
6.4.	ELABORAÇÃO.....	405
6.5.	NOTAS EXPLICATIVAS.....	406
7.	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	406
7.1.	INTRODUÇÃO	406
7.2.	ESTRUTURA.....	407
7.3.	DEFINIÇÕES.....	408
7.4.	ELABORAÇÃO.....	409
8.	NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP	409
8.1.	DEFINIÇÃO	409
8.2.	ESTRUTURA.....	409
8.2.1.	<i>Divulgação de Políticas Contábeis</i>	410
8.2.2.	<i>Divulgação de Estimativas</i>	411
9.	CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	411

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE GERAL
Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2017

Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

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

Nesse sentido, o primeiro marco histórico foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País, tendo como principal instrumento o orçamento público.

Deste modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Outro importante avanço na área das finanças públicas foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas¹. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Tendo em vista essa competência, a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Tais instrumentos encontram-se em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*.

A necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Dessa forma, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

¹ Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

2. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

O PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP permitiu diversas inovações, por exemplo:

- a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.

3. ASPECTOS ORÇAMENTÁRIO, PATRIMONIAL E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

As entidades do setor público possuem características que as diferem das demais entidades, dentre as quais destacam-se:

- a. A importância do orçamento público. A Constituição brasileira exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade. A sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.
- b. Natureza dos programas e longevidade do setor público. Muitos programas do setor público são de longo prazo, e a capacidade para cumprir os compromissos depende dos tributos e das contribuições a serem arrecadados no futuro. Ademais, as entidades do setor público têm existências muito longas, mesmo que passem por severas dificuldades financeiras e se tornem inadimplentes com as obrigações oriundas da sua respectiva dívida. Consequentemente, as demonstrações que evidenciam a situação patrimonial e o desempenho não fornecem todas as informações que os usuários precisam conhecer a respeito dos programas de longo prazo.

- c. Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público. No setor público, a principal razão de se manterem ativos imobilizados e outros ativos é voltada para o potencial de serviços desses ativos e, não, para a sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Em razão dos tipos de serviços prestados, uma parcela significativa dos ativos utilizados pelas entidades do setor público é especializada, como, por exemplo, os ativos de infraestrutura e os ativos militares.
- d. Papel regulador das entidades do setor público. Muitos governos e outras entidades do setor público possuem poder de regulação de entidades que operam em determinados setores da economia, de forma direta ou por meio de agências reguladoras. A principal razão da regulação é assegurar o interesse público de acordo com objetivos definidos nas políticas públicas ou quando existem falhas de mercados para determinados serviços. Essas atividades regulatórias são conduzidas de acordo com o estabelecido na legislação.

Nesse contexto, é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis.

3.1. ASPECTO ORÇAMENTÁRIO

Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.

3.2. ASPECTO PATRIMONIAL

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público². Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.

3.3. ASPECTO FISCAL

Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto.

As demonstrações contábeis e os relatórios fiscais têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas que sustentam essas informações.

No entanto, as demonstrações contábeis e as diretrizes para relatórios fiscais têm objetivos diferentes. O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de

² Lei nº 4.320/1964 arts. 85, 89, 100, 104 e 105.

informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão. Os relatórios fiscais são utilizados, principalmente, para: (a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente.

Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidência contábil e buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto, apresentados neste Manual.

4. IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

As inovações trazidas pelos processos de padronização dos registros contábeis com vistas à consolidação nacional das contas públicas e de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) impactam, principalmente, a Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), a Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – (DCASP) deste Manual.

As diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive quanto aos prazos para sua implantação, são definidas pela Portaria STN nº 634/2014:

Art. 11 O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

Art. 13 Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

A Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) é permanentemente atualizada pela STN mediante ajustes realizados pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) ou mesmo quando demandada por entes da Federação ou órgãos de controle. A Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) encontra-se sob permanente atualização conforme novos procedimentos venham a ser colocados em prática na Federação Brasileira.

5. ALCANCE E AUTORIDADE

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes³).

³ Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

Os Conselhos Profissionais e as demais entidades não compreendidas no conceito de entidades do setor público, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar as normas estabelecidas no MCASP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.

Os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidência das transações e dos eventos nas demonstrações contábeis são especificados no MCASP. Em caso de eventuais conflitos com outros normativos, prevalecem as disposições neste Manual, aplicando-se subsidiariamente os conceitos descritos nas demais normas, observada a seguinte ordem de observância:

- a. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) relativa ao assunto;
- b. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.1 a 16.11), nas partes não revogadas;
- c. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.

As disposições das normas internacionais de contabilidade, *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), **podem ser observadas em caráter residual e não obrigatório**.

6. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

6.1. INTRODUÇÃO

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

As características qualitativas são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. São elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

As restrições inerentes à informação são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas.

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

6.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

6.2.1. Relevância

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

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária; [...]

6.2.2. Representação fidedigna

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

6.2.3. Compreensibilidade

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

6.2.4. Tempestividade

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

6.2.5. Comparabilidade

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

6.2.6. Verificabilidade

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

6.3. RESTRIÇÕES ACERCA DA INFORMAÇÃO INCLUÍDA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

6.3.1. Materialidade

A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis elaboradas para aquele exercício.

6.3.2. Custo-benefício

A informação contábil impõe custos, e seus benefícios devem justificá-los. A aplicação da restrição custo-benefício envolve avaliar se os benefícios de divulgar a informação provavelmente justificam os custos incorridos para fornecê-la e utilizá-la. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

6.3.3. Equilíbrio entre as características qualitativas

As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.

Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

7. CRITÉRIOS GERAIS DE EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Este capítulo objetiva descrever os critérios gerais de apresentação da informação nas demonstrações contábeis⁴.

A apresentação da informação nas demonstrações contábeis está relacionada às necessidades dos usuários, às características qualitativas e às restrições da informação contábil e às definições dos elementos, critérios de reconhecimento e bases de mensuração descritos nos Capítulos 1 a 3 da Parte II do Manual.

As decisões sobre a seleção, a localização e a organização da informação são tomadas em resposta às necessidades dos usuários pela informação sobre os fenômenos econômicos, financeiros, orçamentários e de outra natureza. Na prática, essas decisões estão interligadas e podem ter implicações sobre o conteúdo do relatório e a forma de como ele é organizado.

7.1. SELEÇÃO E NATUREZA DA INFORMAÇÃO

As demonstrações contábeis podem fornecer também informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual:

- a. A entidade satisfaz os seus objetivos financeiros;

⁴ Este capítulo foi desenvolvido com base no capítulo 8 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.

- b. As receitas, as despesas, os fluxos de caixa e o desempenho da entidade estão em conformidade com os orçamentos aprovados; e
- c. A entidade observou a legislação vigente e outros regulamentos que regem a captação e a utilização de recursos públicos.

As demonstrações contábeis também podem fornecer informação relevante aos aspectos financeiros do desempenho dos serviços, como informação sobre:

- a. Receita, despesa e fluxos de caixa relativos aos serviços; e
- b. Os ativos e os passivos que orientam as avaliações dos usuários em relação à capacidade operacional da entidade ou aos riscos financeiros que podem impactar no fornecimento do serviço.

Assim, as decisões sobre a seleção da informação envolvem priorizar, resumir e evitar a sobrecarga de informação, a qual reduz a compreensibilidade. Informação em demasia pode dificultar a compreensão por parte dos usuários.

7.2. INFORMAÇÃO SELECIONADA PARA EXPOSIÇÃO OU EVIDENCIAÇÃO

A informação é selecionada para exposição ou para evidenciação nas demonstrações contábeis. A informação selecionada para exposição comunica mensagens-chave, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta mais útil ou fornece detalhes que auxiliam a compreensão por parte dos usuários.

Os itens expostos nas demonstrações contábeis fornecem informação sobre questões como, por exemplo, a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, em um nível conciso e compreensível. Sempre que possível, deve-se buscar o equilíbrio entre a padronização da informação exposta (o que facilita a compreensibilidade) e a informação que é elaborada para aspectos específicos à entidade, como a natureza e as operações realizadas por esta.

A informação evidenciada inclui a base para a informação exposta (por exemplo, políticas contábeis e metodologias aplicáveis) e detalhamentos em quadros anexos e notas explicativas.

A informação evidenciada nas notas explicativas pode incluir também:

- a. Os fatores relacionados à entidade que podem influenciar as opiniões sobre a informação evidenciada (por exemplo, informação sobre as partes relacionadas e entidades controladas ou participações em outras entidades);
- b. A fundamentação para o que é exposto (por exemplo, a informação sobre as políticas contábeis e critérios de mensuração, inclusive os métodos e as incertezas quanto à mensuração, quando aplicáveis);
- c. Os detalhamentos dos montantes expostos nas demonstrações (por exemplo, a divisão do imobilizado em classes diferentes);
- d. Os itens que não satisfazem a definição de elemento ou os critérios de reconhecimento, mas são importantes para a devida compreensão das finanças e da capacidade de prestar serviços da entidade (por exemplo, a informação sobre os eventos e as condições que podem afetar fluxos de caixa ou potencial de serviços futuros, inclusive as suas naturezas, os efeitos possíveis sobre os fluxos de caixa ou potencial de serviços, as probabilidades de ocorrência e as sensibilidades a mudanças nas condições); e
- e. A informação que pode explicar as tendências subjacentes afetando os totais expostos.

Contudo, a repetição precisa ser evitada. Por exemplo, o montante exposto nos quadros das demonstrações contábeis pode ser repetido nas notas explicativas quando tais notas fornecem o detalhamento do total exposto.

O nível de detalhe fornecido pela informação exposta contribui para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil, desde que não seja excessivo. A informação evidenciada, assim como a informação exposta, é necessária para a realização de tais objetivos.

7.3. LOCALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A localização da informação tem impacto sobre a contribuição da informação para a realização dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e para o atendimento das características qualitativas. A localização pode afetar a maneira que os usuários interpretam a informação e a comparabilidade da informação.

A localização da informação nas demonstrações contábeis contribui para representar um panorama financeiro mais abrangente da entidade. Para as demonstrações contábeis, a informação exposta é mostrada nos quadros da demonstração apropriada, enquanto as evidenciações encontram-se nas notas explicativas.

Distinguir a informação exposta e a informação evidenciada por meio da localização assegura que esses itens podem ser realçados com informação ainda mais detalhada fornecida por meio da evidenciação em notas explicativas, os quais se relacionam diretamente a questões de comunicação, como, por exemplo, os itens da demonstração que evidencia a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade.

7.4. ORGANIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO

A organização da informação envolve uma série de decisões incluindo aquelas sobre a utilização de referência cruzada, quadros, tabelas, gráficos, cabeçalhos, numeração e a disposição dos itens dentro de determinado componente de relatório, incluindo decisões sobre a ordem dos itens. A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários.

A informação exposta nas demonstrações contábeis é, geralmente, organizada em totais e subtotais numéricos. A sua organização fornece um resumo estruturado de tais parâmetros por meio dos itens das demonstrações que evidenciam a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa.

A informação evidenciada está conectada por meio da utilização de cabeçalhos consistentes, ordem de apresentação e/ou outros métodos apropriados à relação e ao tipo de informação.

A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis é organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Orientações específicas sobre as demonstrações contábeis e as notas explicativas podem ser encontradas na Parte V deste Manual.

