

## Boletim Governet de Orçamento e Finanças

Artigos e Pareceres » Artigos

# Demonstração das variações patrimoniais (DVP): sugestões para a nova estrutura



**MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA**

Bacharel em Ciências Contábeis. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional das UnB/UFPB/UFPE/UFRN (Núcleo Nordeste). Professor Assistente I do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Ex-Professor da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA, Faculdade Boa Viagem (FBV) e da Faculdade Santa Catarina – Recife – PE.

**RESUMO:** Este artigo tem o objetivo de apresentar e divulgar as principais alterações propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para o demonstrativo contábil público denominado de Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e ainda fazer sugestões de alterações. A metodologia utilizada no artigo foram as pesquisas exploratória, bibliográfica e qualitativa. As principais sugestões foram: elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) com alterações patrimoniais resultantes e independentes da execução orçamentária; inclusão das contas de interferências financeiras ativas e passivas para demonstrarem as cotas, repasse e sub-repasse recebidos e concedidos entre as entidades públicas; bens recebidos e transferidos entre entidades públicas para o registro da transferência de bens entre as mesmas e incorporação de direitos (dívida ativa) para o registro do crédito da inscrição da dívida ativa. Finalizando, o artigo recomenda que os profissionais de contabilidade governamental façam suas sugestões.

**PALAVRAS-CHAVE:** Demonstração das Variações Patrimoniais. Alterações na estrutura da DVP.

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública ou governamental tem recebido muitas críticas por usar conceitos que atualmente já não são mais usados, mas encontram-se dificuldades em aprovar uma lei que revoque a sua base institucional, que é a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com a autorização do artigo 50, parágrafo 2º da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (LRF) tem editado normas gerais para consolidação das contas públicas. Desse modo, divulgou para consulta pública a minuta sobre o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a minuta do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Volume IV – Demonstrações Contábeis do Setor Público.

Os comentários e sugestões podem ser enviados para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através do e-mail: [genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br). As sugestões deverão observar os princípios fundamentais de contabilidade aplicadas ao setor público (Resolução CFC n. 1.111, de 29 de novembro de 2007 e a Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 15 de outubro de 2008), bem como as normas internacionais de contabilidade do setor público (Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda).

Este artigo tem o objetivo de apresentar e divulgar as principais alterações propostas pela referida secretaria para o demonstrativo contábil público denominado de Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e ainda fazer sugestões de alterações.

A metodologia utilizada no artigo foram as pesquisas exploratória (aprofundar conhecimentos), bibliográfica (aquela que utiliza material já elaborados em livros e artigos) e qualitativa (possui a facilidade de descrever a complexidade do problema). (BEUREN et al., 2003)

A relevância do estudo é respaldada na discussão sobre as perspectivas de se encontrar princípios e normas peculiares à contabilidade governamental brasileira.

O artigo está dividido em seis partes. Após essa introdução, é destacada uma revisão da literatura abordando aspectos gerais sobre a Demonstração das Variações Patrimoniais. A terceira parte trata das principais alterações propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Na quarta parte são apresentadas as sugestões. Na quinta parte são realizadas comparações de resultados patrimoniais apurados pela atual DVP e a nova DVP sugerida e finalmente na sexta parte as considerações finais e recomendação.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

A Demonstração das Variações Patrimoniais, de acordo com o Art. 104 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

KOHAMA (1999) esclarece que na Demonstração das Variações Patrimoniais são demonstrados os registros do sistema patrimonial, evidenciando a movimentação ocorrida no patrimônio, resultante de alterações nos valores de qualquer dos elementos do patrimônio público, por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida liquidada etc.

Avaliar a gestão, a partir da atual Demonstração das Variações Patrimoniais e o consequente resultado patrimonial do exercício, verificando apenas variações resultantes ou independentes da execução orçamentária não permite nenhuma visualização da melhor alternativa gerencial para os gestores, no sentido de identificarem a melhor combinação de aplicação diante da necessidade de atender a prestação de um serviço demandado e avaliado pelos usuários, seja de receitas correntes para despesas de capital ou de receitas de capital para despesas correntes (RIBEIRO FILHO, 1998).

De conformidade com PETRI (1987) e MOTA (2004), a Demonstração das Variações Patrimoniais corresponde à Demonstração do Resultado do Exercício das entidades de direito privado com fins lucrativos.

## **3. PRINCIPAIS ALTERAÇÕES PROPOSTAS PELA SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (STN)**

### **3.1. Conceitos de Variação Patrimonial Ativa e Passiva:**

A Demonstração deverá ser apresentada utilizando-se o terceiro nível do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.

#### **3.1.1. Variações Quantitativas**

As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e são divididas em variações patrimoniais ativas e passivas.

As VARIAÇÕES ATIVAS OPERACIONAIS compreendem os seguintes grupos de contas:

##### **3.1.1.1. TRIBUTÁRIAS**

Registra o somatório da variação patrimonial ativa/receita decorrente de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Compreende: impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais, rendas e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, propriedade territorial rural, grandes fortunas, propriedade predial e territorial urbana, transmissão causa mortis e doação, circulação de mercadorias e prestação de serviços, serviços de qualquer natureza, entre outros.

##### **3.1.1.2. CONTRIBUIÇÕES**

Registra o somatório da variações patrimoniais ativas/receitas de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas como instrumento de intervenção nas respectivas áreas. Compreende: contribuições previdenciárias, contribuição para o financiamento da seguridade social, contribuições sobre a receita de concurso de prognósticos, contribuição para o "Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público", entre outras.

##### **3.1.1.3. SERVIÇOS E EXPLORAÇÃO DE BENS**

Representa o somatório da variações patrimoniais ativas/receita industriais compostas de: receita de produção vegetal, animal e derivados, decorrentes das atividades ou explorações agropecuárias; receita da indústria de extração mineral, de transformação, de construção e outros; receita originária da prestação de serviços, tais como: atividades comerciais, de transporte, de comunicação, de saúde, de armazenagem,

serviços científicos e tecnológicos, de metrologia, agropecuários etc. e de remuneração pela exploração de bens como aluguéis, royalties, entre outras.

#### 3.1.1.4. TRANSFERÊNCIAS

Representa o somatório das variações patrimoniais ativas/receitas com transferências intergovernamentais (interferências) e intragovernamentais para entes governamentais, instituições multigovernamentais, instituições privadas com ou sem fins lucrativos e transferências ao exterior, além de subvenções sociais, subvenções econômicas e doações recebidas.

#### 3.1.1.5. OUTRAS

Representa o somatório das demais variações patrimoniais ativas/receitas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: reavaliação, ganho na alienação de ativos, ganhos na variação cambial, resultado positivo a equivalência patrimonial, cancelamento de passivos, reversão de provisões, recuperação de despesas, multas (exceto tributária), entre outras.

### 3.1.2. As Variações Passivas Operacionais

Compreendem os seguintes grupos de contas:

#### 3.1.2.1. PESSOAL E ENCARGOS

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas/despesas de natureza salarial decorrentes do exercício efetivo do cargo ou do emprego público, quer seja civil ou militar, função de confiança, bem como as obrigações trabalhistas e os benefícios de responsabilidade do empregador incidentes sobre a folha de salários. Compreende: salários, remunerações, gratificações, funções, 1/3 de férias, décimo terceiro salário, encargos patronais, entre outros. (as despesas com aposentadorias, reformas e pensões serão registradas em grupo específico denominado "Despesas de Benefícios Sociais").

#### 3.1.2.2. BENEFÍCIOS SOCIAIS

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas/despesas com benefícios previdenciários e assistenciais. Compreende: aposentadorias, pensões, reformas, benefícios de assistenciais, programas sociais tais como, Programa Fome Zero, Prouni, Farmácia Popular, Luz para Todos, Programa de Erradicação do Trabalho Infantil, bolsas, auxílios, entre outros.

#### 3.1.2.3. USO DE BENS E SERVIÇOS

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas/despesas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão registradas em grupo específico (Despesas de Pessoal e Encargos). Compreende: diárias, material de consumo, material de distribuição gratuita, passagens e despesas com locomoção, serviços de terceiros, arrendamento mercantil operacional, aluguel, depreciação, amortização, exaustão, entre outras.

#### 3.1.2.4. TRANSFERÊNCIAS

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas/despesas com transferências intergovernamentais e intragovernamentais para entes governamentais, instituições multigovernamentais, instituições privadas com ou sem fins lucrativos e transferências ao exterior, compreende subvenções sociais, subvenções econômicas e doações concedidas.

#### 3.1.2.5. OUTRAS

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas/despesas não incluídas nos grupos anteriores e que não compreendem despesas não operacionais. As variações ativas e passivas não operacionais compreendem os seguintes grupos de contas:

#### 3.1.2.6. RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO

Representa o somatório das variações patrimoniais passivas com operações financeiras. Compreende: juros incorridos, descontos concedidos, comissões e despesas bancárias, correções monetárias, remunerações de depósitos, entre outras. São deduzidas das receitas financeiras.

#### 3.1.2.7. GANHOS/PERDAS NÃO OPERACIONAIS

Compreende reavaliação ou ajuste ao valor recuperável, ganho ou perda na alienação de ativos não financeiros, além dos sinistros como incêndio e inundações.

3.1.2.8. RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Consiste no resultado positivo ou negativo da equivalência patrimonial das empresas e outras entidades, em conformidade com a legislação aplicável.

**3.2 Variações Qualitativas**

Correspondem às variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária que consistem em incorporação de ativos não-financeiros, desincorporação de passivos não-financeiros, desincorporação de ativos não-financeiros e incorporação de passivos não-financeiros. Para fins da Demonstração das Variações Patrimoniais, considerar-se-ão apenas as decorrentes das receitas e despesas de capital.

**Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais**

| <b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>                       |                 |                    |
|--|-----------------|--------------------|
| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>         |                 |                    |
| <b>EXERCÍCIO:</b>                                      | <b>MÊS:</b>     | <b>EMISSÃO:</b>    |
| <b>PÁGINA:</b>   |                 |                    |
| <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS</b>            |                 |                    |
|  | Exercício Atual | Exercício Anterior |
| <b>Variações Ativas Operacionais</b>                   |                 |                    |
| Tributárias  | X               | X                  |
| Contribuições  | X               | X                  |
| Serviços e Exploração de Bens                          | X               | X                  |
| Transferências   | X               | X                  |
| Outras   | X               | X                  |
| <b>Total das Variações Ativas Operacionais</b>         | <b>X</b>        | <b>X</b>           |
| <b>Variações Passivas Operacionais</b>                 |                 |                    |
| Pessoal e Encargos                                     | X               | X                  |
| Benefícios Sociais                                     | X               | X                  |
| Uso de Bens e Serviços                                 | X               | X                  |
| Transferências   | X               | X                  |
| Outras   | X               | X                  |
| <b>Total das Variações Passivas Operacionais</b>       | <b>X</b>        | <b>X</b>           |
| <b>Superávit/(déficit) das atividades operacionais</b> | <b>X</b>        | <b>X</b>           |
| Resultado Financeiro Líquido                           | (X)             | (X)                |
| Ganhos e Perdas Não Operacionais                       | X               | X                  |
| Resultado da Equivalência Patrimonial                  | X               | X                  |
| <b>Superávit/(déficit) Patrimonial do Período</b>      | <b>X</b>        | <b>X</b>           |
| <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS</b>             |                 |                    |
| <b>(decorrentes da execução orçamentária)</b>          |                 |                    |
| Incorporação de Ativos Não-Financeiros                 | X               | X                  |
| Deincorporação de Passivos Não-Financeiros             | X               | X                  |
| Incorporação de Passivos Não-Financeiros               | X               | X                  |
| Deincorporação de Ativos Não-Financeiros               | X               | X                  |

#### 4. SUGESTÕES PARA A NOVA ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)

##### 4.1. Nova estrutura da DVP

As contas da classe 5 e 4 serão utilizadas para a elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). A estrutura das contas no Plano de Contas deverá facilitar a confecção das demonstrações contábeis. A sugestão para a nova estrutura é a seguinte:

| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)</b>  |   |
|---|---|
| <b>5 VARIAÇÃO PATRIMONIAL ATIVA</b>   | <b>4 VARIAÇÃO PATRIMONIAL PASSIVA</b>   |
| <b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ORÇAMENTÁRIAS</b>   | <b>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ORÇAMENTÁRIAS</b>   |
| <b>RECEITAS EFETIVAS</b><br><br>5.1 Tributárias<br>Receitas Tributárias<br>5.2 Contribuições<br>Receitas de Contribuições<br>5.3 Serviços e Exploração de Bens<br>Receitas Patrimoniais<br>Receitas de Prestação de Serviços<br>Receita Agropecuária<br>Receita Industrial<br>5.4 Financeiras<br>Receitas de Operações Financeiras<br>5.5 Transferências<br>Subvenções Recebidas<br>Interferências Financeiras Ativas<br>5.9 Outras Variações Patrimoniais Ativas | <b>DESPESAS EFETIVAS</b><br><br>4.1 Pessoal e Encargos<br>Despesas de Pessoal e Encargos – Ativa<br>4.2 Benefícios Sociais<br>Despesas com Aposentadorias e Reformas<br>Despesas de Programas Assistenciais<br>4.3 Uso de Bens e Serviços<br>Despesas de diárias<br>Despesas com material de consumo (exceto via estoque)<br>Despesas com material de distribuição gratuita<br>Despesas com passagens<br>Despesas com locomoção, serviços de terceiros<br>Despesas com arrendamento mercantil<br>Despesas de aluguel<br>4.4 Financeiras<br>Despesas com juros incorridos<br>Descontos concedidos<br>Despesas com comissões<br>Despesas bancárias<br>Despesas com obrigações tributárias<br>Despesas com remunerações de depósitos<br>4.5 Transferências<br>Despesas de Transferências<br>Subvenções Concedidas<br>Interferências Financeiras Passivas<br>4.9 Outras Variações Patrimoniais Passivas |
| <b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>   | <b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>   |
| <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS</b><br><br>5.5 Transferências<br>Doação recebida<br>Bens recebidos por transferências entre Unidades<br>5.9 Outras Variações Patrimoniais Ativas<br>Reavaliação de Ativos<br>Ganho na alienação de ativos<br>Ganhos na variação cambial<br>Resultado positivo de equivalência patrimonial<br>Desincorporação (cancelamento) de passivos   | <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS</b><br><br>4.3 Uso de Bens e Serviços<br>Despesas de Depreciação<br>Despesas com Amortização<br>Despesas com Exaustão<br>4.4 Financeiras<br>Correções monetárias<br>4.5 Transferências<br>Doação concedida<br>Bens transferidos por transferências entre Unidades<br>4.9 Outras Variações Patrimoniais Passivas<br>Despesas com provisões para crédito de liquidação  |

| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DVP)</b>  |   |
|---|---|
| Reversão de provisões<br>Recuperação de despesas<br>Multas (exceto tributária)<br>Incorporação de direitos (dívida ativa) | duvidosa<br>Ajuste ao valor recuperável<br>Perda na alienação de ativos<br>Resultado negativo da equivalência patrimonial<br>Incorporação (assunção) de Passivos<br>Indenizações<br>Perdas por obsolescência<br>Inservibilidade |
| <b>RESULTADO PATRIMONIAL<br/>- Déficit</b>  | <b>RESULTADO PATRIMONIAL<br/>- Superávit</b>  |
| <b>TOTAL:</b>   | <b>TOTAL:</b>   |

Na nova Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) deverão ser incluídas apenas as variações patrimoniais ativas e passivas que representem alterações efetivas no patrimônio. Os registros contábeis das variações patrimoniais deverão representar fatos administrativos aumentativos e diminutivos.

Foram incluídas no novo modelo da DVP as seguintes contas:

- Interferências ativas e passivas para demonstrarem as cotas, repasse e sub-repasse recebidos e concedidos entre as entidades públicas;
- Bens recebidos e transferidos entre entidades públicas para o registro da transferência de bens entre as mesmas;
- Incorporação de direitos (dívida ativa) para o registro do crédito da inscrição da dívida ativa.

#### 4.2. Definição de variações que dependem e independem de autorização orçamentária

A contabilização do processo atual com base na Tabela de Eventos do Governo Federal é realizada da seguinte forma:

| <b>CONTABILIZAÇÃO - PROCESSO ATUAL</b> |                                    |   |         |
|--|------------------------------------|---|---------|
| Receitas                               | <b>Receitas Correntes:</b> 300.000 | <b>Receitas de Capital:</b>                             |         |
|  | D: Limite de Saque de 300.000      | D: Limite de Saque                                      | 200.000 |
|  | Saque                              | C: Receitas de Capital                                  | 200.000 |
|  | C: Receitas Correntes              |   |         |
|  |                                    | D: Incorporações Passivas (Conta de Resultado Negativa) | 200.000 |
|  |                                    | C: Operações de Crédito                                 |         |
| Despesas Correntes                     | Material de Consumo                | D: Estoque de Material de Consumo                       | 50.000  |
|  |                                    | C: Incorporações Ativas (Conta de Resultado Positiva)   | 50.000  |
|  | Pessoal e Prestação de Serviços    | D: Despesas Correntes                                   | 150.000 |
|  |                                    | C: Obrigações a Pagar                                   | 150.000 |
| Despesas de Capital                    | Aquisição de Veículos              | D: Veículos   | 50.000  |
|  |                                    | C: Incorporações Ativas (Conta de Resultado Positiva)   | 50.000  |

Nos termos do Art. 104 da Lei 4.320/64 deverão ser evidenciadas as alterações verificadas no patrimônio, resultantes (orçamentário) ou independentes da execução orçamentária (extraorçamentário). O modelo apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) não faz a separação das variações patrimoniais.

### 5. COMPARAÇÃO DE RESULTADOS DA DVP ANTIGA E NOVA

A comparação do resultado patrimonial apurado na DVP antiga e nova será realizada com a comparação dos seguintes fatos administrativos:

|   |         |
|---|---------|
| Receitas Correntes (recebimento)              | 300.000 |
| Receitas de Capital (operação de crédito)     | 200.000 |
|   |         |
| Despesas Correntes:                           | 200.000 |
| – aquisição de material de consumo            | 50.000  |
| – despesas de pessoal e prestação de serviços | 150.000 |
| Despesas de Capital:                          | 50.000  |
| – aquisição de veículos                       | 50.000  |

Observa-se na figura anterior que o registro das receitas de capital (operações de crédito), material de consumo e aquisição de veículos foi realizado com alterações patrimoniais.

| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b> |                |   |                |
|--|----------------|---|----------------|
| <b>VARIAÇÕES ATIVAS (CLASSE 6)</b>             |                | <b>VARIAÇÕES PASSIVAS (CLASSE 5)</b>          |                |
| <b>ORÇAMENTÁRIAS (GRUPO 6.1)</b>               |                | <b>ORÇAMENTÁRIAS (GRUPO 5.1)</b>              |                |
| – Receitas Correntes                           | 600.000        | – Despesas Correntes                          | 450.000        |
| – Receitas de Capital                          | 300.000        | – Despesas de Capital                         | 200.000        |
| – Interferências Ativas                        | 200.000        | – Interferências Passivas                     | 50.000         |
| (Cota/Repasse/Sub)                             | –              | (Cota/Repasse/Sub)                            | –              |
| – Mutações Ativas (Incorporações Ativas)       | 100.000        | – Mutações Passivas (Desincorporações Ativas) | –              |
| – Mutações Ativas (Desincorporações Passivas)  | –              | – Mutações Passivas (Incorporações Passivas)  | 200.000        |
| <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS (GRUPO 6.2)</b>          |                | <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS (GRUPO 5.2)</b>         |                |
| – Incorporações Extra-Orçamentárias            | –              | – Desincorporações Extra-Orçamentárias        | –              |
| <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>                   |                | <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>                  |                |
| – Déficit                                      |                | – Superávit                                   | 150.000        |
| <b>TOTAL</b>                                   | <b>600.000</b> | <b>TOTAL</b>                                  | <b>600.000</b> |

Na DVP anterior são realizadas compensações de valores para regularizar o registro das receitas de capital (operações de crédito), material de consumo e aquisição de veículos.

A contabilização do processo novo é realizada da seguinte forma:

| <b>CONTABILIZAÇÃO – PROCESSO NOVO</b> |   |  |         |
|---------------------------------------|---|--|---------|
| Receitas                              | <b>Receitas Correntes:</b><br>D: Disponibilidades/Banco (1.1.1) 300.000<br>C: Tributárias (5.1) – Conta de 300.000<br>Resultado Aumentativa | <b>Receitas de Capital:</b><br>D: Disponibilidades/Banco 200.000<br>(1.1.1) 200.000<br>C: Obrigações Exigíveis a Longo Prazo (2.2) |         |
| Despesas Correntes                    | Material de Consumo   | D: Estoque de Material de Consumo (1.1.3) 50.000<br>C: Fornecedores (2.1)  | 50.000  |
|                                       | Pessoal e Prestação de Serviços   | D: Uso de Bens e Serviços (4.3) 150.000<br>- Variação Patrimonial Passiva 150.000<br>C: Obrigações a Pagar (2.1)                   | 150.000 |
| Despesas de Capital                   | Aquisição de Veículos   | D: Imobilizado (1.2.3) 50.000<br>C: Fornecedores (2.1) 50.000  | 50.000  |

As receitas de capital de operações de crédito (empréstimos e financiamentos), as despesas de aquisição de material de consumo via estoque (almoxarifado), bem como a aquisição de veículos passam a ser registradas como fatos permutativos.

| <b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - DVP<br/>(novo modelo para atender o Art. 104 da Lei 4.320/64)</b> |                |   |                |
|--|----------------|---|----------------|
| <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS<br/>(classe 5)</b>  |                | <b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS<br/>(classe 4)</b> |                |
| <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>   |                | <b>ORÇAMENTÁRIAS</b>                                  |                |
| Tributárias (5.1)  | 300.000        | Uso de Bens e Serviços (4.3)                          | 150.000        |
| <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS</b>  | -              | <b>EXTRAORÇAMENTÁRIAS</b>                             | -              |
| <b>SUBTOTAL</b>  | 300.000        | <b>SUBTOTAL</b>                                       | 150.000        |
| RESULTADO PATRIMONIAL<br>- Déficit   |                | RESULTADO PATRIMONIAL<br>- Superávit                  | 150.000        |
| <b>TOTAL</b>   | <b>300.000</b> | <b>TOTAL</b>  | <b>300.000</b> |

O resultado patrimonial da nova Demonstração das Variações Patrimoniais apresentou o mesmo valor da DVP anterior, mas as informações são mais efetivas. Na DVP anterior foi computado mais valores para compensar o registro das receitas de capital, aquisição de material de consumo e despesas com aquisição de veículos, sendo que tais fatos administrativos são permutativos e desse modo não devem ser registrados com alterações patrimoniais.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÃO

Este artigo em atenção aos objetivos formulados evidenciou as principais alterações propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e sugeriu alterações para a nova Demonstração das Variações Patrimoniais.

Observa-se que o modelo proposto pela Secretaria do Tesouro Nacional não atende ao disposto no artigo 104 da Lei 4.320/64 (separação das variações resultantes e independentes da execução orçamentária). As alterações devem levar em conta que a referida lei encontra-se em vigor e as alterações são relevantes e



podem ser feitas com base nos artigos 83 e 93, que são considerados como princípios de evidenciação e da universalidade dos registros, respectivamente.

O resultado patrimonial apresentado na atual DVP e nova DVP foi o mesmo, mas o poder de evidenciação, comparabilidade e compreensibilidade da nova DVP foi mais relevante. Desse modo, a nova DVP é um passo importante para a atualização do processo de evidenciação das contas públicas.

Recomenda-se que os profissionais que trabalham com a contabilidade governamental enviem suas sugestões de alterações do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Volume IV – Demonstrações Contábeis do Setor Público para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através do e-mail [genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br). Dessa forma, poderão contribuir e não somente criticar o processo de contabilização e evidenciação das contas públicas no Brasil.

## Referências

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Lei n. 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**, Brasília, 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 de agosto de 2008.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN) – MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG) – SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL (SOF). Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 15 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e Despesa Nacional: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 de outubro de 2008.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **CONSULTA PÚBLICA Minuta do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP**. Disponível em: [www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/consulta\\_publica.htm](http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/consulta_publica.htm). Acesso em 22 abr. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia. Brasília: CFC, 2006.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: Resolução CFC n. 1.128/2008, que aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; Resolução CFC n. 1.129/2008, que aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; Resolução CFC n. 1.130/2008, que aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; Resolução CFC n. 1.131/2008, que aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; Resolução CFC n. 1.132/2008, que aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil; Resolução CFC n. 1.133/2008, que aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; Resolução CFC n. 1.134/2008, que aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; Resolução CFC n. 1.135/2008, que aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno; Resolução CFC n. 1.136/2008, que aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; Resolução CFC n. 1.137/2008, que aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Consolidação de balanços públicos**: análise empírica da conformidade balanços Estaduais-União no ano de 2003. 2004. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.

PETRI, Nelson. **Análise de resultados no setor público**. 1987. 215 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controle gerencial para entidades da administração pública**. 2º Prêmio STN de Monografia. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1998.

[Voltar ao topo da página](#)

## **Detalhes do Documento**

**Data:** 13/08/2009

**Publicado em:**

- Boletim Governet de Orçamento e Finanças - nº 52 - Agosto/2009 - Pág. 712
-