

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

---

**PARTE GERAL**

**Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**

**Válido para o exercício de 2013**

**Portaria STN nº 437/2012**

**5ª edição**

**Brasília  
2012**

## **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

---

---

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA  
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO  
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL  
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA  
Gilvan da Silva Dantas

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO  
Selene Peres Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS  
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA  
Antonio Firmino da Silva Neto  
Arthur Lucas Gordo de Sousa  
Bruno Ramos Mangualde  
Henrique Ferreira Souza Carneiro

Informações – STN:  
Fone: (61) 3412-3011  
Fax: (61) 3412-1459  
Correio Eletrônico: [cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)  
Página Eletrônica: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

# CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

## 1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A ciência contábil no País vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais.

No setor público, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

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 no País, no século XX, devido ao fato daquela estar inserida nesse contexto.

Um importante marco na construção de uma administração financeira e contábil sólida no País foi a edição da lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Esta lei estabeleceu importantes regras para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo.

Assim, o orçamento público ganhou tanta importância com a lei nº 4320/64 que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei, que vigem até hoje, propiciaram interpretações muito voltadas para os conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais. No entanto, o processo de evolução atual da contabilidade invoca principalmente a referida lei, que dispõe no seu Título IX (Da Contabilidade):

*“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 insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.*

*Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no **patrimônio**, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”  
(Lei 4.320/1964)(grifo nosso)*

Em 1986, foi publicado o Decreto nº 95452/86, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, com a atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.

A criação da STN foi sucedida pela instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), na União, que realiza o controle da execução orçamentária,

financeira e patrimonial utilizando um Plano de Contas único para a Administração Pública Federal.

Em maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101 – 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, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público foi a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16 ou NBCT SP. Tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais.

Para ratificar a construção desse novo marco regulatório, foi publicado o decreto nº 6.976, de 2009, que em seu artigo 7º, inciso XXIV, atribui à Secretaria do Tesouro Nacional - STN do Ministério da Fazenda a competência de exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320, de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei.

Dessa forma, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional.

## **2. OS ASPECTOS ORÇAMENTÁRIO, PATRIMONIAL E FISCAL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Nesse contexto, é extremamente importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (orçamentário, financeiro e fiscal), de maneira a não se realizar interpretações equivocadas a respeito das mais variadas informações contábeis.

### **2.1 ASPECTO ORÇAMENTÁRIO**

Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à aprovação quanto à sua execução. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (Balanço Orçamentário e demais demonstrativos) representa o principal instrumento para refletir esse aspecto. O resultado orçamentário é apurado pela diferença entre as receitas (orçamentárias) arrecadadas e as despesas (orçamentárias) empenhadas (art. 35 da lei nº 4.320/1964).

## 2.2 ASPECTO PATRIMONIAL

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O resultado patrimonial é apurado pela diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, registradas segundo os princípios da competência e oportunidade. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.

## 2.3 ASPECTO FISCAL

Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000, dentre os quais se destaca 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 nominal, variáveis imprescindíveis para o equilíbrio das contas públicas. Assim, o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.

Dessa maneira, os registros contábeis devem refletir cada evento abrangido pela contabilidade e seus efeitos evidenciados nos aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal, de maneira a contemplar os conceitos inerentes a cada aspecto.

Como exemplo para a necessária diferenciação desses aspectos, tem-se os registros dos créditos tributários, não tributários e de transferências, por competência. Tais registros não promovem registros no aspecto orçamentário, pois não representam a arrecadação da receita. Também não promovem efeitos em metodologias estabelecidas pela LRF, pois não se constituem em disponibilidade de caixa, não integram a metodologia de apuração dos resultados primário e nominal e não se constituem em haveres financeiros no contexto da apuração da dívida consolidada líquida. Logo, apenas produzem efeitos no aspecto patrimonial da contabilidade, com o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores e a avaliação por parte dos controladores.

Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade nos entes da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto.

## **3. A IMPLANTAÇÃO DAS INOVAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

A implantação das inovações na contabilidade aplicada ao setor público foi objeto de amplos debates no Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis.

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um

cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quais sejam:

I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - Implementação do sistema de custos;

VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

VIII - Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Os procedimentos contábeis patrimoniais estão contemplados na Parte II deste Manual. Mas é extremamente importante ressaltar que o órgão ou entidade que adotar as normas deve proceder com ajustes iniciais para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis.

Para a implantação das inovações contábeis descritas nas Portarias STN 828/11 e 231/12, há necessidade da adoção de um plano de ação, resumidamente descrito a seguir:

1º Passo: Instituir por meio de normativo um grupo que irá desenvolver os trabalhos técnicos referentes aos aspectos patrimoniais e de Plano de Contas.

2º Passo: Convocar o Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais. O grupo nomeado no normativo do 1º passo deverá convocar, preferencialmente, além do setor contábil, servidores dos setores de almoxarifado, patrimônio, tecnologia da informação, pessoal, tributário e outros que julgar conveniente, para participar das discussões do Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais.

3º Passo: Elaborar cronograma de implantação e operacionalização dos aspectos Patrimoniais e do Plano de Contas. Esse cronograma pode ser detalhado em períodos anuais, e sua atualização pode ser feita periodicamente, de maneira que em 2014 as principais inovações descritas acima estejam integralmente implantadas.

### 3.1 O PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

A Lei Complementar nº 101 de 2000 – LRF instituiu a necessidade do Poder Executivo da União realizar, anualmente, a consolidação nacional das contas dos entes da Federação. Nesse sentido, com o objetivo de buscar uma padronização, o Decreto nº 6.976/2009 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a responsabilidade da elaboração de um Plano de Contas padronizado para a federação:

*Art. 7o Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:*

...

*II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;*

...

*XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;*

Tendo em vista que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

O PCASP surgiu como resultado de um processo democrático, por meio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis. Esse grupo é composto por representantes contábeis de todo o país. Foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação. Assim, em apoio ao processo de convergência, o PCASP permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis, incluindo os seguintes aspectos:

a) **Segregação da informação orçamentária da patrimonial** - No PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, de modo que a informação orçamentária não influencia ou altera a forma de registro da informação patrimonial. Além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

b) **Registro das variações patrimoniais segundo o regime de competência** – As classes 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) e 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidos nos períodos a que se referem, decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser registrados, portanto, de acordo com o princípio da competência, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

c) **Registro de procedimentos patrimoniais específicos** – o PCASP possibilita, por suas classes patrimoniais, o registro de procedimentos contábeis específicos adotados

pelas Normas Internacionais como os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, incluindo os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, amortização e exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), bem como as provisões, dentre outros.

**d) Elaboração de estatísticas fiscais mundiais com base nos padrões estabelecidos pelo Fundo Monetário Internacional – FMI - com base no manual do GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001) –** permite alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a elaboração das estatísticas fiscais brasileiras à praticada pela maioria dos países, contribuindo para o aprimoramento do processo de análise, tomada de decisão e formação de opinião em matéria de finanças públicas.

Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP tem sido usado também como ferramenta para prestação de contas automatizada por parte de Tribunais de Contas.

Ademais, o Governo Federal tem conduzido um processo para desenvolvimento e implantação de um sistema denominado Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que visa padronizar a coleta de dados contábeis e fiscais de toda a federação. A adoção nacional do PCASP contribuirá para a transmissão de dados a serem coletados por esse sistema, possibilitando um aprimoramento da consolidação contábil nacional prevista na LRF.