

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

BRUNO ZAMPROGNO

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NO SETOR PÚBLICO

BRASILEIRO: a percepção de profissionais e uma contribuição à
evidenciação e à transparência das informações financeiras

VITÓRIA

2017

BRUNO ZAMPROGNO

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NO SETOR PÚBLICO

BRASILEIRO: a percepção de profissionais e uma contribuição à
evidenciação e à transparência das informações financeiras

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Me. João Eudes Bezerra Filho.

VITÓRIA

2017

BRUNO ZAMPROGNO

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NO SETOR PÚBLICO

BRASILEIRO: a percepção de profissionais e uma contribuição à
evidenciação e à transparência das informações financeiras

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 20 de julho de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Me. João Eudes Bezerra Filho

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Profa. Dra. Arilda Magna Campagnaro Teixeira

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
(FUCAPE)

Dedico este trabalho a Deus, a minha esposa Jussara, a meus pais José Carlos e Rosângela, a minha tia Ivanete (*in memoriam*), aos meus irmãos Bartolomeu e José Carlos, e aos meus sobrinhos Breno, João, Milena, Miguel, Pedro e Maria, pelo amor, apoio, compreensão e confiança nos momentos em que estive ausente.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, pelo amor incondicional, pela presença constante, pela sabedoria e discernimento, por me proporcionar condições de realizar o curso de mestrado e pelo auxílio nos momentos em que encontrei dificuldades, renovando minhas forças e minha esperança.

À Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE) que possui colaboradores competentes e comprometidos com a instituição, bem como infraestrutura adequada para dar suporte aos alunos. Destaca-se também a realização de importantes eventos por essa entidade, como o Prêmio Excelência Acadêmica, que é promovido em parceria com a ArcelorMittal Brasil e que concede bolsas de mestrado integrais aos três primeiros colocados.

Ao professor e orientador João Eudes Bezerra Filho que compartilhou um pouco de seu conhecimento comigo e me levou à reflexão para conduzir, melhorar e concretizar esta dissertação.

Ao professor Dr. Fábio Moraes da Costa que fez importantes críticas ao projeto de pesquisa durante a disciplina de Tópicos Contemporâneos em Contabilidade Gerencial, Tributária e Finanças e pelas sugestões bibliográficas que ajudaram a dar sustentação teórica a este trabalho.

À professora Dra. Arilda Magna Campagnaro Teixeira e ao professor Dr. Fábio Yoshio Suguri Motoki pelas críticas e pelas sugestões de melhoria realizadas no exame de qualificação da dissertação.

A todos os amigos e colegas que surgiram durante o curso de Mestrado em Ciências Contábeis da FUCAPE, especialmente os da linha de Contabilidade e Controladoria Aplicadas ao Setor Público, que compartilharam alegrias, angústias, dúvidas, experiências e perspectivas.

“E os modelos evoluem conforme a
necessidade dos usuários.”

(Eliseu Martins, Josedilton Alves Diniz e
Gilberto José Miranda)

RESUMO

Esta dissertação teve dois objetivos: verificar a percepção de distintos profissionais contábeis que atuam com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) acerca da forma de apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), conforme modelo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN); e propor um modelo de DFC para o setor público brasileiro, a partir das percepções desses profissionais e das normas internacionais de Contabilidade, compatível com as especificidades da administração pública brasileira, para integrá-la a outros demonstrativos contábeis exigidos. Para atingir o primeiro objetivo, realizou-se uma pesquisa descritiva, de corte transversal, com abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário *online* e as respostas sugerem, de forma geral, que os contadores ainda possuem dúvidas em relação à DFC e que divergem em alguns pontos, principalmente em relação à identificação e evidenciação dos recursos vinculados e extraorçamentários nesse demonstrativo, bem como se ela é necessária ou não. Os dados foram agrupados em seis *clusters*, conforme a similaridade e a consistência interna das respostas. Dentre os apontamentos deles, a maioria sugeriu que essa demonstração deveria ter outra forma de apresentação, o que motivou a condução do segundo objetivo, ou seja, na melhoria da atual estrutura da STN, em consonância com as normas internacionais, para destacar o mecanismo de fonte/destinação de recursos, bem como os recursos extraorçamentários. Espera-se que esta dissertação possa contribuir com o debate dos profissionais que atuam com a CASP e com a transparência das informações financeiras e orçamentárias dos entes federados, de forma a ser útil para os diversos usuários tomarem decisão e para reduzir a assimetria informacional entre o Governo e as partes interessadas.

Palavras chave: Contabilidade aplicada ao setor público. Demonstração dos Fluxos de Caixa. Percepção de usuários. Transparência.

ABSTRACT

This dissertation has two objectives: to verify the perception of different accounting professionals who work with Accounting Applied to the Public Sector (AAPS) regarding the form of presentation of the Cash Flow Statement (CFS), according to the model of the National Treasury Secretariat (NTS); and to structure a CFS model of the Brazilian public sector, based on the perceptions of these professionals and international accounting standards, compatible with the specificities of the Brazilian public administration, to integrate it with the other required financial statements. To achieve the first objective, we conducted a descriptive, cross-sectional research, with a quantitative approach. The data collection was performed through an online questionnaire and the answers generally suggest that the accountants still have doubts about the CFS and that they diverge in some points, mainly in relation to the identification and disclosure of the restricted and extra-budgetary resources in this statement, as well as whether CFS is necessary or not. The data were grouped into six clusters, according to the similarity and the internal consistency of the responses. Among their notes, most suggested that this statement should be presented in another form, which motivated the conduction of the second objective, i.e., in the improvement of the NTS structure, in line with international standards, to highlight the mechanism of Sources/Allocation of resource, as well as extra-budgetary resources. We expect that this dissertation can contribute to the debate of professionals who work with the AAPS and the transparency of the financial or budgetary information of the federated entities, in order to be useful for the various users to make decisions and to reduce the informational asymmetry between the Government and the interested parties.

Keywords: Accounting applied to the public sector. Cash Flow Statement. Users perception. Transparency.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Características da amostra.....	47
Tabela 2: Tempo de experiência profissional em anos completos	48
Tabela 3: <i>Cluster</i> 1 – Qualidade informacional interna.....	51
Tabela 4: <i>Cluster</i> 2 – Forma de apresentação atual	54
Tabela 5: <i>Cluster</i> 3 – Tipos de usuários.....	56
Tabela 6: <i>Cluster</i> 4 – Controle gerencial	58
Tabela 7: <i>Cluster</i> 5 – Tipos de recursos.....	60
Tabela 8: <i>Cluster</i> 6 – Visão sobre a DFC	62

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

BP – Balanço Patrimonial

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

F – Financeiro

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FR – Fonte/destinação de recursos

IASB – *International Accounting Standard Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPC 08 – Instrução de Procedimentos Contábeis 08

IPSAS 2 – *International Public Sector Accounting Standard 2*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

LAI – Lei de Acesso à Informação

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MOG – Ministério de Orçamento e Gestão

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

P – Permanente

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PERC – Percepção

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SOF – Secretaria do Orçamento Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TemAtCASP – Tempo de atuação com Contabilidade Aplicada ao Setor Público

TemForm – Tempo de formação no ensino superior

TemServSP – Tempo de serviço no setor público

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 MUDANÇAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	16
2.2 EXIGÊNCIAS LEGAIS E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	17
2.3 PROPOSTA DE REVOGAÇÃO DA LEI Nº 4.320	20
2.4 INGRESSOS E DESEMBOLSOS PÚBLICOS	22
2.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NA IPSAS 2	23
2.6 CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA.....	25
2.7 CAIXA RESTRITO NA DFC	26
2.8 ATUAL ESTRUTURA DA DFC APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	27
2.9 TRANSPARÊNCIA.....	28
2.10 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	30
2.11 ESTUDOS SOBRE PERCEPÇÃO	32
2.12 MÉTODO DIRETO X INDIRETO DE APRESENTAÇÃO DA DFC	36
2.13 INFORMAÇÃO CONTÁBIL AGREGADA X DESAGREGADA	39
2.14 OUTROS ESTUDOS RELACIONADOS PUBLICADOS NO BRASIL	41
3 METODOLOGIA	43
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	47
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	47
4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES	48
4.2.1 Agrupamento 1	51
4.2.2 Agrupamento 2.....	53
4.2.3 Agrupamento 3.....	55
4.2.4 Agrupamento 4.....	57
4.2.5 Agrupamento 5.....	59
4.2.6 Agrupamento 6.....	61
4.2.7 Diferenças entre as variáveis de percepção nos grupos	63
4.2.8 Discussões gerais sobre os itens de percepção	64
5 MODELO PROPOSTO PARA A DFC NO SETOR PÚBLICO.....	69

5.1 JUSTIFICATIVA E METODOLOGIA	69
5.2 DFC POR FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS.....	72
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS.....	88
APÊNDICE A – CITAÇÕES UTILIZADAS E JUSTIFICATIVAS PARA FORMULAR OS ITENS DE PERCEPÇÃO	97
APÊNDICE B – BASE DE DADOS	103
APÊNDICE C – PASSO A PASSO NO <i>IBM SPSS STATISTICS 22</i> E DEMAIS <i>OUTPUTS</i> NÃO APRESENTADOS NO TEXTO	105
APÊNDICE D – <i>OUTPUTS</i> DA CORRELAÇÃO DE SPEARMAN ENTRE AS VARIÁVEIS DE PERCEPÇÃO	112
APÊNDICE E – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 1 E 2.....	113
APÊNDICE F – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 1 E 3.....	114
APÊNDICE G – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 2 E 3	115
APÊNDICE H – EXERCÍCIO TEÓRICO	116
ANEXO I – MECANISMO DE FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS DA UNIÃO	170
ANEXO II – MODELO DE DFC DA STN	174

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, diversos países experimentaram uma série de mudanças em relação às normas de contabilidade aplicadas ao setor público (HOEK, 2005; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; GROSSI; SOVERCHIA, 2011; ALSHUJAJIRI, 2014; AVERSANO; CHRISTIAENS, 2014; CHRISTIAENS et al., 2014; MUSSARI, 2014; JONES; CARUANA, 2014; OULASVIRTA, 2014a; OULASVIRTA, 2014b; SALLEH; AZIZ; BAKAR, 2014; LASWAD; REDMAYNE, 2015; ABEYSINGHE; SAMANTHI, 2016; ADHIKARI; GARSETH-NESBAKK, 2016; VERDUGO, 2016). No Brasil, o alinhamento às normas internacionais, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), visa melhorar as informações das demonstrações contábeis e a transparência dos entes públicos (CALADO; TEIXEIRA, 2016; FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016).

Contudo, a prestação de contas dos entes federados brasileiros não permite analisar as alternativas mais vantajosas para obter um mesmo resultado e nem realizar apropriadamente os ajustes fiscais, tendo em vista que não são geradas adequadamente pelo regime de competência (MACHADO; HOLANDA, 2010; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; PIGATTO et al., 2010; FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016). Em virtude disso, a inclusão da obrigatoriedade da divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC – no setor público (CALADO; TEIXEIRA, 2016) se mostra relevante para evidenciar a conduta na gestão do patrimônio das entidades (IFAC, 2016).

Nesse processo, os responsáveis pela elaboração e divulgação das demonstrações contábeis sequer foram consultados sobre essas mudanças, dado que ocorreram de maneira normativa (CALADO; TEIXEIRA, 2016), o que pode gerar interpretações distintas ou, até mesmo, excludentes entre esses profissionais (MALAQUIAS; MACHADO; SÁ, 2017). Ademais, a adesão em divulgar a DFC pelos entes federados é baixa, pois não teve uma rápida adaptação cultural e no ambiente de trabalho, além de suas informações serem pouco compreensíveis para usuários externos (CALADO; TEIXEIRA, 2016).

Assim, como as informações da DFC podem afetar o processo de tomada de decisão por parte dos usuários (CALADO; TEIXEIRA, 2016), este trabalho buscou responder a duas inquietações: qual a percepção de distintos profissionais contábeis que atuam com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) acerca da forma de apresentação da DFC, conforme modelo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e na Instrução de Procedimentos Contábeis 08 (IPC 08)? Como estruturar um modelo de DFC, a partir das percepções de distintos profissionais contábeis e das normas internacionais de contabilidade, compatível com as especificidades do setor público brasileiro, de tal forma a integrá-la aos demais demonstrativos contábeis exigidos?

Dessa forma, os objetivos desta dissertação são: verificar a percepção de distintos profissionais contábeis que atuam com a CASP acerca da forma de apresentação da DFC, conforme modelo da STN, no MCASP e na ICP 08; e estruturar um modelo de DFC, a partir das percepções de distintos profissionais contábeis e das normas internacionais de contabilidade, compatível com as especificidades do setor público brasileiro, para integrá-la aos demais demonstrativos contábeis.

Estudos anteriores utilizaram relatórios financeiros de empresas para tratar dessa demonstração, sugerindo que a forma de apresentação da DFC pelos métodos direto e indireto pode influenciar nas decisões tomadas pelos usuários (KLAMMER; REED, 1990; GOYAL, 2004; ORPURT; ZANG, 2009; BRADBURY, 2011; KOJIMA, 2012; ZHAO, 2013; ZHAO; EL-MASRY, 2013; RAMLUGUN; HOSANEE, 2014; ABDULLAH; MAJED; AYMEN, 2016). Outros sinalizaram que a desagregação das informações aumenta a confiabilidade de auditores (LIBBY; BROWN, 2013) e afeta a decisão de investidores (BONNER; CLOR-PROELL; KOONCE, 2014), e que os gestores desagregam informações quando lhes é conveniente (LIBBY; BROWN, 2013; BONNER; CLOR-PROELL; KOONCE, 2014).

Outros apontaram que a informação pelos fluxos de caixa tem mais utilidade, relevância e objetividade para tomada de decisão do que as pautadas no regime de competência (SHARMA; ISELIN, 2003a, 2003b). Em contraposição, usuários também podem não se basear nas informações da DFC para tomar decisões e sim em outros relatórios financeiros pautados no regime de competência (KWOK, 2002).

Esta pesquisa se diferencia das anteriores por verificar a forma de apresentação da DFC no setor público, esfera em que não foram observados estudos correlatos durante a revisão de literatura. Esse ineditismo será realizado na Administração Pública brasileira, que possui especificidades em virtude de determinações legais. É diferente também por verificar a percepção de contadores sobre o atual modelo da STN, para então propor uma forma de apresentação alternativa, com o intuito de melhorar a transparência das informações divulgadas à sociedade, no processo de *compliance* e de prestação de contas.

Ademais, pode também contribuir com a redução da assimetria informacional entre governantes e demais usuários sobre os fluxos de recursos financeiros dos

entes federados brasileiros, sendo oportuna, tendo em vista o processo em curso no país de convergência às normas do IPSASB e a tramitação no Congresso Nacional da Proposta de Lei Complementar da Qualidade do Gasto Fiscal, que, dentre outros objetivos, visa revogar a Lei nº 4.320/1964. Além disso, a busca de meios para melhorar a transparência dos recursos públicos se torna relevante, porque, nos últimos anos, diversos fatos evidenciaram o descrédito econômico, social e político dos entes federados, como: o atraso de pagamento de servidores e fornecedores; a corrupção, a ineficiência pública e a redução de investimentos (BITTENCOURT; MATTOS; LIMA, 2016; CAMPOS; PEREIRA, 2016); a estagnação da economia e a inflação elevada (BARBOSA FILHO, 2015).

Além desta introdução, este estudo está dividido em fundamentação teórica, metodologia, análise e discussão dos dados, modelo proposto para a DFC no setor público e considerações finais. A partir da aplicação de um questionário para captar a percepção de distintos profissionais acerca da DFC, conforme modelo da STN, e da realização de procedimentos estatísticos, percebeu-se que há, em alguns aspectos, opiniões conflitantes sobre esse demonstrativo. As variáveis utilizadas para captar essas percepções foram agrupadas em seis *clusters*, conforme a similaridade e a consistência interna das respostas. As opiniões dos participantes e as normas internacionais de Contabilidade, como a do caixa restrito, foram importantes para propor uma melhoria ao atual modelo da STN, que atende as especificidades do setor público brasileiro e visa garantir transparência às informações divulgadas à sociedade.

Capítulo 2

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 MUDANÇAS NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Com o intuito de trazer maior transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros, o *International Accounting Standards Board* (IASB) começou a preparar e a emitir normas contábeis de padrões internacionais – *International Financial Reporting Standards* (IFRS, 2017). Da mesma forma, o IPSASB começou a preparar e a emitir normativos com o intuito de melhorar a qualidade, a consistência e a transparência das informações financeiras dos governos e de outras entidades do setor público em todo o mundo (IPSASB, 2017).

Para alinhar a CASP a esses padrões internacionais, o Governo Federal e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicaram normativos com essa finalidade. A partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), o enfoque patrimonial ressurgiu como forma de dar um tratamento mais adequado ao patrimônio público (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Esse enfoque tem por base o regime de competência (FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016), que difere do regime de caixa por reconhecer as receitas e as despesas no período em que ocorrerem (MAGHARIEE; NEGHABI; ABDI, 2015). O regime de competência busca oferecer informações mais úteis e melhorar a transparência, a *accountability* e a avaliação de desempenho das entidades (CÎRSTEA, 2014).

A adoção do enfoque patrimonial necessita não só de uma mudança nos sistemas de contabilidade, mas também de mudanças de concepção (CÎRSTEA, 2014). No regime de caixa, que para Pigatto et al. (2010) é mais objetivo que o de competência, o reconhecimento das receitas e das despesas ocorrem, respectivamente, no momento do ingresso ou do desembolso de caixa (MAGHARIEE; NEGHABI; ABDI, 2015).

2.2 EXIGÊNCIAS LEGAIS E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A Lei nº 4.320 estabeleceu no Art. 83 que a CASP é responsável por evidenciar “[...] perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964). Ademais, no Art. 85, estabeleceu que os serviços relacionados à CASP devem permitir, dentre outras finalidades, o acompanhamento da execução do orçamento e o conhecimento da composição patrimonial (BRASIL, 1964).

Ao observar esses requisitos, percebe-se que os legisladores da época se preocuparam com o controle orçamentário e com a evidenciação do patrimônio público. Para isso, deveriam ser divulgados quatro demonstrativos:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. [...] (BRASIL, 1964).

Segundo essa norma, o Balanço Financeiro (BF) deve demonstrar as receitas e as despesas orçamentárias e os ingressos e desembolsos extraorçamentários de um determinado exercício financeiro de referência, interligados aos saldos oriundos

do exercício anterior e aos que se transferem para o exercício seguinte (BRASIL, 1964). Já o Balanço Patrimonial (BP) deve evidenciar o que depende ou não de autorização orçamentária, segundo os atributos financeiro (F) e permanente (P) no ativo e no passivo, como forma de auxiliar na apuração do superávit financeiro do exercício anterior:

Art. 43. [...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. (BRASIL, 1964).

Porém, desde a sua entrada em vigor, até o surgimento de outros instrumentos legais, como a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a CASP passou por um longo período de desatualização (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012). Nesse período, priorizou-se o enfoque orçamentário (SILVA; MACEDO; SAUERBRONN, 2012), o que não garantia transparência e evidenciação adequadas em relação ao patrimônio público (GRACILIANO; FIALHO, 2013).

Além disso, conforme Lei nº 4.320, Art. 2º, § 1º, I, no orçamento as receitas devem ser divulgadas por fontes e as despesas por funções de governo (BRASIL, 1964). Nos demonstrativos da execução orçamentária, conforme o Art. 52, II, da LRF, as receitas devem ser evidenciadas por categoria econômica e fontes e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza de despesa (BRASIL, 2000).

Destaca-se ainda que, como meio de atrelar a origem dos recursos (pelo fato gerador) à sua destinação, há a obrigatoriedade de se utilizar o mecanismo de fonte/destinação de recursos – FR (STN, 2017b). Esse instrumento serve para identificar se os recursos são ou não vinculados à dada finalidade e é tratado como

informação complementar, para simplificar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP (STN, 2017b):

Art. 8º [...]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (BRASIL, 2000).

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

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada; [...] (BRASIL, 2000).

Esse controle das disponibilidades financeiras por FR deve ser realizado desde a elaboração do orçamento até a saída dos recursos pela execução orçamentária, o que permite, a qualquer tempo, verificar quanto foi realizado do total orçado (STN, 2017b). Para isso, ou seja, para fins de registro contábil dos atos e fatos ocorridos (seja do orçamento aprovado, seja da arrecadação e/ou da saída de recursos financeiros), devem ser utilizadas contas orçamentárias e/ou de controle do PCASP, segundo esse mecanismo (STN, 2017b).

Ainda sobre esse instrumento que permite identificar o fluxo dos recursos financeiros ordinários e/ou vinculados, a STN recentemente divulgou um anexo ao MCASP, que não é obrigatório para todos os entes federados: a tabela de FR, conforme Anexo I (STN, 2017a). A codificação dessa tabela foi desenvolvida para o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI e pode ser detalhada por tipo de FR (STN, 2017a, 2017b).

Atualmente, conforme as NBCASP e o MCASP, são exigidas seis Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP (CFC, 2012; STN, 2017b), bem como Notas Explicativas a essas demonstrações: BP, Balanço

Orçamentário (BO), BF, Demonstração das Variações Patrimoniais, DFC e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Isso demonstra a aproximação com o padronizado pelo IPSASB.

Destaca-se que o MCASP não altera o exigido pela Lei nº 4.320, nem por outros normativos, como a Portaria MOG nº 42/1999 e a Portaria STN/SOF nº 163/2001 e suas alterações posteriores, no diz respeito aos aspectos orçamentários (STN, 2017b). Esses instrumentos continuam sendo norteadores e devem ser observados na elaboração e na execução dos orçamentos das entidades do setor público de todos os entes federados (STN, 2017b).

Assim, tomando como exemplo o BP, além da segregação dos ativos e passivos em circulante e não circulante, deve ser mantida a classificação segundo os atributos orçamentários F e P (STN, 2017b). Destaca-se também que as exigências das Notas Explicativas têm, por exemplo, o objetivo de dar informação adicional, com clareza e objetividade, aos usuários, sem afetar o que está estabelecido em lei (STN, 2017b).

2.3 PROPOSTA DE REVOGAÇÃO DA LEI Nº 4.320

De 2009 a 2016, o Projeto de Lei do Senado nº 229 (Proposta de Lei Complementar da Qualidade do Gasto Fiscal) tramitou no Senado Federal, com amparo nos artigos 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, e seu objetivo final foi o de estabelecer normas gerais sobre planejamento, orçamento, contabilidade, controle e avaliação do setor público, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, bem como alterar dispositivos da LRF e revogar a Lei nº 4.320 (SENADO FEDERAL, 2009). Essa proposta foi

recepcionada e encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados como Projeto de Lei Complementar nº 295/2016.

Ademais, esse projeto, no Título VII, destaca que a CASP deve observar as normas gerais desse título e as normas da STN, além de ter que:

Art. 59. [...]

I – evidenciar a composição patrimonial, a situação econômico-financeira e os fluxos de caixa;
II – demonstrar a execução orçamentária;
III – demonstrar os resultados patrimoniais;
IV – fornecer elementos para a prestação de contas dos gestores públicos;
V – subsidiar a geração de informação de custos, relativas a bens e serviços fornecidos à sociedade; e
VI – favorecer o exercício dos controles interno, externo e social.
Parágrafo único. O registro dos atos e fatos contábeis observará os aspectos jurídicos e econômicos contidos na documentação comprobatória da operação, prevalecendo, em caso de conflito, a essência sobre a forma. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2016).

A revogação da Lei nº 4.320 poderia, por exemplo, suprimir a exigência do BF, caso a STN se posicione em não mantê-lo em seus normativos. Assim, a tomada de decisão por parte dos usuários poderia ser afetada em relação à evidenciação dos recursos financeiros, pois haveria perda informacional, tendo em vista que o BF e a DFC possuem informações complementares (PEDERNEIRAS et al., 2013). Caso contrário, ou seja, se a STN se posicionar em manter o BF em seus normativos, o conjunto das demonstrações contábeis continuaria a ser composto por dois relatórios com funções similares, no que tange a evidenciação financeira.

Nota-se, contudo, que para não depender das informações adicionais geradas pelo BF em relação à DFC, conforme apontaram Pederneiras et al. (2013), devido à incerteza da futura exigência desse demonstrativo, e para evidenciar os fluxos de caixa e a execução orçamentária de um dado exercício financeiro, de tal forma a favorecer o exercício dos controles externo e, principalmente, social, seria conveniente e oportuno que fosse acrescentada, de forma obrigatória, o mecanismo

de FR, respectivamente, à atual estrutura da DFC e, também, do BO. A DFC, com a divulgação desse mecanismo, bem como se abarcasse em sua estrutura os recursos extraorçamentários e os grupos de natureza de despesa, respectivamente, dispensaria a evidenciação do BF e complementaria as informações do BO.

O BO, se assim fosse evidenciado, permitiria aos usuários externos, por exemplo, identificar e analisar de forma mais analítica as variações ocorridas no orçamento e os indícios de ações que foram tomadas para corrigi-las, de forma a exercer o controle sobre o que foi planejado e autorizado. Além disso, para facilitar o entendimento dos usuários em geral, percebe-se há necessidade de padronização dos códigos de FR para todos os entes da federação, seja nesse projeto de lei ou nos normativos do órgão central de contabilidade do Poder Executivo Federal. Isso seria um dos mecanismos que poderia facilitar a interpretação da consolidação das contas públicas pela sociedade.

2.4 INGRESSOS E DESEMBOLSOS PÚBLICOS

Os ingressos e os desembolsos nos cofres públicos têm natureza orçamentária ou extraorçamentária e podem ser efetivos ou não (STN, 2017b). As receitas orçamentárias viabilizam a efetivação de políticas públicas em dado exercício, representam os recursos arrecadados de forma originária ou derivada e, em geral, estão previstas no orçamento do ente público (STN, 2017b).

As receitas extraorçamentárias constituem recursos de terceiros que transitoriamente estão sob o controle do ente público e cuja arrecadação e devolução não dependem de autorização legislativa (BEZERRA FILHO, 2013; STN, 2017b). Alguns desses ingressos extraorçamentários, como os depósitos em

caução, podem vir a compor o orçamento público, caso ocorra descumprimento de cláusula de acordo contratual pelo contratado (BEZERRA FILHO, 2013).

As despesas orçamentárias de um exercício financeiro dependem de autorização legislativa para serem executadas, seja por meio do orçamento ou dos créditos adicionais, e, de forma geral, são destinadas à manutenção das atividades do ente público e às demandas econômicas e sociais da sociedade (BEZERRA FILHO, 2013; STN, 2017b). As extraorçamentárias não dependem de autorização legislativa e compreendem a saída de valores de terceiros (como as cauções), o pagamento dos restos a pagar, o recolhimento de retenções ou consignações e o pagamento de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (BEZERRA FILHO, 2013; STN, 2017b).

2.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA NA IPSAS 2

A DFC, conforme a *International Public Sector Accounting Standard 2* (IPSAS 2), tem por objetivo identificar as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa, os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis (IFAC, 2016). Na ótica do setor público, essa demonstração visa fornecer aos usuários das demonstrações contábeis uma base de informações úteis para comprovação de conduta de responsabilidade na gestão do patrimônio público, seja na *accountability* e/ou na tomada de decisões (IFAC, 2016).

A DFC permite aos usuários identificar como uma entidade obteve recursos para financiar suas atividades, avaliar a maneira como esses recursos foram usados e prever futuras necessidades de caixa (IFAC, 2016). Para isso, é necessário que os usuários compreendam o efeito temporal e o grau de certeza dos fluxos de caixa, no

que tange a tomada de decisões econômicas relativas à utilização dos recursos, como forma de verificar a sustentabilidade da entidade (IFAC, 2016).

Além disso, a DFC deve classificar os fluxos de caixa do exercício financeiro a que se refere segundo as seguintes atividades da entidade (IFAC, 2016):

- a) de financiamento – aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade;
- b) de investimento – as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa; e
- c) operacionais – as atividades da entidade que não são atividades de investimento e nem de financiamento;

Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade, como, por exemplo, o desembolso de caixa para pagamento de um empréstimo que inclui juros e o principal (IFAC, 2016). Os juros devem ser evidenciados no fluxo de caixa das atividades operacionais, enquanto o principal, de financiamento (IFAC, 2016).

A DFC, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, melhora a comparabilidade dos relatórios de desempenho operacional de diferentes entidades, porque elimina os efeitos decorrentes do uso de diferentes tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos (IFAC, 2016). Ademais, permite que os usuários avaliem as variações ocorridas nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira e sua capacidade para alterar os valores e prazos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças necessárias (IFAC, 2016).

A DFC deve ser aplicada a todas as entidades do setor público, a exceção das empresas estatais (IFAC, 2016). Destaca-se que dos dois métodos de

divulgação, direto e indireto, as entidades são incentivadas a divulgar o primeiro, tendo em vista que esse proporciona informações que podem ser úteis na estimativa de fluxos de caixa futuros (IFAC, 2016).

2.6 CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

Braga e Marques (2001), com base no *Statement of Financial Accounting Standards* n.º 95, emitido pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) em 1987, citaram que “caixa” compreende o dinheiro em mãos, os valores em contas bancárias não vinculadas e as aplicações financeiras de curto prazo, com vencimento até três meses da contratação. A conta Caixa e Equivalentes de Caixa no MCASP, assim como na IPSAS 2, compreende para a conta caixa, o numerário em espécie e os depósitos bancários disponíveis (STN, 2017b; IFAC, 2016).

Em relação aos equivalentes de caixa, compreendem as aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor (STN, 2017b; IFAC, 2016). A disponibilidade tratada no MCASP para essa conta não está relacionada ao fato de poder ser utilizada de forma livre pela entidade e sim ao fato de estar sob a sua guarda, ou seja, sob o seu controle (STN, 2017b).

Caso a interpretação fosse a primeira, seguindo o entendimento de Braga e Marques (2001), não deveria constar no modelo da União, para a conta Caixa e Equivalentes do PCASP, os recursos vinculados, conforme STN (2014, 2016, 2017b). Ademais, adotando a segunda linha, percebe-se que falta a estrutura da DFC/STN (STN, 2014, 2017b), no que se referem às atividades operacionais, os recursos de natureza extraorçamentária, tendo em vista que não são atividades de

investimento, nem de financiamento (CFC, 2012; IFAC, 2016), que estão sob o controle do ente público e que não podem, assim como os recursos vinculados, ser utilizados de forma livre pelos entes públicos (BRASIL, 2000).

2.7 CAIXA RESTRITO NA DFC

Devido à diversidade de classificação e apresentação de valores que estão sob o controle de uma entidade e que possuem restrições quanto à sua utilização, o FASB publicou recentemente uma atualização de normas contábeis relativa à DFC: o caixa restrito (FASB, 2016). Essa atualização se deu em virtude das partes interessadas indicarem que as entidades evidenciam esses valores restritos ora como atividades operacionais, ora como de investimentos, ora como de financiamentos, ora como uma combinação das anteriores (FASB, 2016).

Há ainda situações em que entidades utilizam esse caixa restrito juntamente com o caixa livre, numa mesma conta bancária, tanto para recebimentos como para pagamentos (FASB, 2016). Essas outras situações são divulgadas por outras entidades como atividades não monetárias de financiamento ou de investimento (FASB, 2016).

Ademais, essa atualização exige que a DFC explique as alterações ocorridas durante o período no total da conta Caixa e Equivalentes de Caixa, o que inclui os descritos como caixa restrito e equivalente de caixa restrito (FASB, 2016). É considerada uma melhoria nos princípios contábeis geralmente aceitos, dado que não havia orientação específica sobre esse assunto (FASB, 2016).

Essa norma estabelece que as entidades devem divulgar informações sobre a natureza das restrições no total da conta Caixa e Equivalentes de Caixa (FASB,

2016). Quando esses valores forem apresentados em mais de um item de linha no BP, a entidade deve para cada período em que o BP for apresentado, divulgar na DFC ou em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, os itens de linha e todos os valores apresentados no BP. Esses valores desagregados por linhas no BP têm como soma o montante total da conta Caixa e Equivalentes de Caixa (FASB, 2016).

Como exemplo de caixa restrito, cita-se a inclusão de valores em ativos de longo prazo no BP que representam a garantia para os acordos de financiamento de longo prazo (FASB, 2016). Essa restrição caduca quando a dívida de longo prazo relacionada é paga (FASB, 2016).

Outro exemplo é o de valores recebidos como doação para realizar uma determinada finalidade (FASB, 2016). A utilização desse caixa restrito pode ser condicionada para fins de longo prazo, como o investimento em terrenos, edifícios e equipamentos (FASB, 2016).

2.8 ATUAL ESTRUTURA DA DFC APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A atual estrutura da DFC aplicada ao setor público é composta, conforme Anexo II, por: Quadro Principal; Quadro de Receitas Derivadas e Originárias; Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas; Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função; e Quadro de Juros e Encargos da Dívida (STN, 2017b). O Quadro Principal da DFC deve evidenciar a movimentação financeira da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” de cada exercício de referência pelo método direto sem, contudo, fazer a distinção dos fluxos de atividades segundo o mecanismo de FR (STN, 2017b).

Para identificar os fluxos de atividades, o Quadro Principal é subdividido em atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos, segundo seus ingressos e desembolsos (STN, 2017b). Destaca-se que, para as atividades operacionais, os ingressos são segregados em dois campos, “receitas derivadas e originárias” e “transferências correntes recebidas”, enquanto os desembolsos em três, “pessoal e demais despesas”, “juros e encargos da dívida” e “transferências concedidas” (STN, 2017b).

Os demais quadros supracitados são anexos que complementam o Quadro Principal e, basicamente, servem para detalhar os campos das atividades operacionais que dão nome a esses quadros anexos (STN, 2017b). Destaca-se que o Quadro de Receitas Derivadas, o Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas e Originárias e o Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função atendem o exigido na Lei nº 4.320, Art. 2º, § 1º, I, mas isso não permite a integração com o estabelecido no Art. 52, II, da LRF, talvez pelo fato desse demonstrativo possuir natureza financeira e não orçamentária. Na elaboração de todos esses quadros são utilizadas as contas da Classe 6 do PCASP, à exceção das intraorçamentárias, como forma de consolidar as contas do ente, sem o efeito da dupla contagem (STN, 2017b).

2.9 TRANSPARÊNCIA

A transparência, assim como a equidade, a integridade, a responsabilidade em prestar contas, a legalidade (*compliance*), a legitimidade e a participação social, é um dos princípios da governança pública (CRUZ et al., 2012; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013; SLOMSKI et al., 2008). Deriva do princípio da publicidade, possuindo uma concepção mais ampla, e representa a boa

comunicação interna e externa, de forma clara, completa, confiável, espontânea, objetiva, oportuna e tempestiva (CRUZ et al., 2012; GUIMARÃES; MEDEIROS, 2005; MATOS et al., 2015; PLATT NETO et al., 2007; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013; SLOMSKI et al., 2008; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

Está diretamente associada com o processo democrático e visa garantir segurança e participação dos cidadãos nas ações do governo, bem como assegurar o uso eficiente e sustentável dos recursos públicos e o controle social (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016; GUIMARÃES; MEDEIROS, 2005; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013; SLOMSKI et al., 2008; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014). Para isso, é necessário que haja identificação clara de papéis de todos os responsáveis por administrar os recursos públicos (SLOMSKI et al., 2008).

No Brasil, a LRF, que é fundamentada na transparência, no planejamento, no controle e na responsabilização, induziu mudanças no comportamento dos gestores e na cultura organizacional (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; MATOS et al., 2015; PLATT NETO et al., 2007; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013). A LRF está, juntamente com a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), de acordo com as práticas de governança (QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013).

A LAI surge para fomentar e reforçar a cultura de transparência e do controle social na administração pública (CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013) e estabelece que o Estado deve garantir e propiciar, de forma ampla, informações autênticas, claras, compreensíveis, íntegras e transparentes, à exceção daquelas que tenham caráter sigiloso e pessoal (BRASIL, 2011; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016). Estabelece também que a divulgação das

informações deve ser tempestiva, mantendo-as atualizadas e disponíveis para acesso (BRASIL, 2011).

Para que o amplo acesso às informações seja viabilizado à sociedade de forma transparente, cabe à CASP retratar os eventos de forma apropriada, a fim de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e corroborar com a prestação de contas e a tomada de decisão, de forma a instrumentalizar o controle social (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013). Para isso, é necessário conhecer a complexidade e as especificidades do setor público (GUIMARÃES; MEDEIROS, 2005; QUINTANA; JACQUES; MACAGNAN, 2013).

2.10 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

O objetivo da elaboração e divulgação de relatórios contábeis é fornecer informações para fins de prestação de contas, de responsabilização e de tomada de decisão (STN, 2017b), de tal forma a minimizar a assimetria informacional entre o Governo e a sociedade (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015). Para atingir essa finalidade, torna-se necessário observar alguns atributos – características qualitativas da informação contábil – que tornam uma dada informação útil para os diversos tipos de usuários (STN, 2017b).

Esse objetivo e as características qualitativas da informação contábil estão alinhados com os princípios de governança pública, ao buscar o processo de transparência no setor público, as boas práticas de evidenciação, o controle social, o uso eficiente dos recursos públicos e a validação do “contrato social” estabelecido

entre o Governo e o cidadão (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015). No Quadro 1, esses atributos são apresentados e descritos:

		Descrição
Características qualitativas	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.
	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.
	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.
	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 (<i>accountability</i>) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.
	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.
	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.
Restrições	Materialidade	A informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>), ou as decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações contábeis elaboradas para aquele exercício.

	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.
	Equilíbrio apropriado 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.

Quadro 1: Características qualitativas da informação contábil e suas restrições
 Fonte: STN (2017b, p. 25-27).

A questão do julgamento profissional do contador, observada na restrição do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas, é uma alternativa encontrada nas normas baseadas em princípios (MALAQUIAS; MACHADO; SÁ, 2017). Esse ponto implica, necessariamente, na atribuição de significados aos termos empregados nas normas, que podem ser interpretadas de formas diferentes entre os profissionais (MALAQUIAS; MACHADO; SÁ, 2017).

2.11 ESTUDOS SOBRE PERCEPÇÃO

Estudos sobre a percepção de contadores e de usuários das informações contábeis se mostram relevantes, por exemplo, ao buscar apontamentos sobre possíveis entraves no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis e ao apontar que as informações evidenciadas precisam ser aprimoradas, com o intuito de garantir a sua utilidade. Na sequência, foram apresentadas algumas pesquisas que versam sobre percepção dessas pessoas.

Rosa, Silva e Soares (2015) pesquisaram sobre a percepção de contadores que atuam em prefeituras municipais do estado de Santa Catarina, acerca da implantação de um sistema de custos para a administração pública. Por meio de

análise descritiva dos dados, Rosa, Silva e Soares (2015) destacaram que 94% dos respondentes possuíam graduação ou especialização, que esses contadores reconheceram a importância da implantação de um sistema de custos para apoiar o processo de planejamento e orçamento, assim como para apoiar o controle e as decisões na administração pública, e que o sucesso da implementação depende da experiência e conhecimento desses profissionais.

Piccoli e Klann (2015) buscaram identificar a percepção dos contadores que atuam no setor público em relação às NBCASP, em relação ao sistema de informação, a atualização profissional e a mudança de cultura operacional. A partir de um questionário que fora enviado aos profissionais dos municípios da região da Associação de Municípios do Meio Oeste de Santa Catarina, Piccoli e Klann (2015) apontaram 79% dos respondentes possuíam graduação ou especialização, que 50% dos entrevistados não possuíam amplo conhecimento sobre as NBCASP e que as maiores deficiências estão nos procedimentos a serem adotados a partir das normas 16.9 e 16.10, concluindo que os contadores ainda não estavam aptos a elaborar e analisar as DCASP.

Calado e Teixeira (2016) procuraram identificar a percepção de contadores que atuam no processo de elaboração e divulgação das DCASP, após a convergência das normas nacionais às internacionais de contabilidade do setor público. Utilizam de questionário como instrumento de coleta de dados e da técnica de análise fatorial exploratória para verificar quais construtos, num total de oito, impactam nesse processo de elaboração e divulgação (CALADO; TEIXEIRA, 2016).

Na pesquisa de Calado e Teixeira (2016), esses oito construtos foram agrupados em dois fatores: relevância das informações (prazo estabelecido, relação tempo e adaptação, custos dos recursos e adaptação cultural); e adaptação às

normas (qualidade da informação, compreensibilidade para usuários internos, compreensibilidade para usuários externos e utilização das informações para tomar decisão). Desses atributos, as menores concordâncias de percepção dos respondentes foram no uso das informações para tomar decisão, nos custos dos recursos, na adaptação cultural e na compreensibilidade para usuários externos, devido a maior variabilidade (CALADO; TEIXEIRA, 2016).

Silva, Niyama e Rodrigues (2016) analisaram a percepção dos participantes do processo normativo do IASB sobre a proposta de revisão da *Conceptual Framework for Financial Reporting* propostos no *Discussion Paper – DP/2013/1*. Por meio da análise de conteúdo, Silva, Niyama e Rodrigues (2016) verificaram as respostas de 80 participações sobre 22 pontos de questionamento das nove seções do DP/2013/1.

O nível de concordância com a proposta do IASB foi de 69,72%, seguido por 20,91% e 9,38% de opiniões discordantes e parciais, respectivamente (SILVA; NIYAMA; RODRIGUES, 2016). Os argumentos utilizados pelos participantes foram discriminados segundo tipos: “definição”, com 2%; “escopo”, com 49%; “*due process*”, com 6%; “efeitos internos e externos”, com 7%; “exemplos”, com 9%; e “sem argumento”, com 27% (SILVA; NIYAMA; RODRIGUES, 2016).

Os resultados do estudo de Silva, Niyama e Rodrigues (2016) evidenciaram que, no geral, os respondentes fazem uso da experiência prática, bem como do que pensam no tocante a determinados assuntos, sem a utilização de argumentos teóricos que dessem suporte a temática analisada. Ademais, Silva, Niyama e Rodrigues (2016) apontaram que as respostas “sem argumento” ocorreram com maior ênfase quando os respondentes concordavam com a questão proposta,

sugerindo que é possível que os participantes se sintam desobrigados a argumentarem quando têm posicionamento favorável as alternativas analisadas.

Carvalho Júnior et al. (2017) buscaram explicar em que extensão os padrões de mapeamento cerebral seguem os padrões comportamentais dos julgamentos de auditores e contadores, quando esses profissionais avaliam evidências para tomar decisões relacionadas à continuidade operacional. Para analisar o comportamento dos julgamentos e os mapas cerebrais cognitivos da amostra de 25 profissionais contábeis, Carvalho Júnior et al. (2017) utilizaram diversos testes estatísticos.

Os participantes apresentaram julgamentos semelhantes em relação à continuidade operacional e maior sensibilidade em relação à análise das informações negativas (CARVALHO JÚNIOR et al., 2017). No entanto, sugerem diferentes formas de raciocínio para atingir essas estimativas, tendo em vista padrões diversos de mapeamento cerebral entre os grupos: o grupo de contadores apresentou conflitos no processo de tomada de decisão e maior esforço cognitivo, enquanto o processamento cerebral dos auditores foi homogêneo (CARVALHO JÚNIOR et al., 2017).

Malaquias, Machado e Sá (2017) analisaram se a interpretação das expressões de incerteza é reduzida, ao longo do tempo, entre discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, levando em consideração se a utilização de expressões desse tipo, em vez de termos mais objetivos, transmite informação de melhor qualidade para os usuários externos. Para isso, Malaquias, Machado e Sá (2017) utilizaram de questionário e de entrevistas para caracterizar os respondentes e verificar a percepção deles sobre expressões de incerteza contidas nos pronunciamentos técnicos 38, 39 e 40 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Utilizando-se de abordagens quantitativa e qualitativa, Malaquias, Machado e Sá (2017) apontaram que a percepção dos participantes da pesquisa sobre as expressões de incerteza não apresentou diferenças estatisticamente significativas, o que pode indicar a tendência de eliminação de potenciais divergências na interpretação de normas ao longo do tempo. Em dado momento, as possíveis diferenças de interpretação podem existir e a redução dessas divergências pode estar associada, por exemplo, à forma como a estrutura curricular do curso está organizada, ao domínio do conteúdo pelos professores e à clareza de abordagem realizada por esses profissionais em sala de aula (MALAQUIAS; MACHADO; SÁ, 2017).

2.12 MÉTODO DIRETO X INDIRETO DE APRESENTAÇÃO DA DFC

Klammer e Reed (1990) investigaram sobre as vantagens comparativas para apresentar a DFC pelos métodos direto e indireto, utilizando como sujeitos da pesquisa analistas de crédito, divididos em dois grupos, que “concederiam um empréstimo” a uma entidade. A única divergência entre as informações em ambos os grupos era o formato de apresentação da DFC. Mesmo apontando algumas restrições, sugeriram que devido a menor variação dos “empréstimos concedidos” pelos analistas que analisaram o método direto, esse método seria mais apropriado.

Kwok (2002) investigou se oficiais de crédito bancário utilizam informações e relatórios financeiros, destacando em particular informações sobre os fluxos de caixa e a DFC, para tomar decisão de empréstimo, bem como se essas decisões são afetadas por duas formas de apresentação: direta e indireta. Cada um dos 20 participantes, todos de Hong Kong, examinou os relatórios anuais de duas empresas

(uma da África do Sul e outra da Nova Zelândia, com padrões contábeis semelhantes aos de Hong Kong), totalizando 40 decisões de empréstimo.

Utilizando-se de análise de protocolo verbal, Kwok (2002) conclui que os participantes, de maneira geral, utilizaram informações fornecidas sobre os fluxos de caixa, sem, contudo, utilizarem a DFC. Nesse estudo, Kwok (2002) apontou que a DFC é supérflua para a tomada de decisão, seja pelo método direto ou indireto de apresentação, dado que não contribui para a decisão dos agentes de crédito.

Goyal (2004) examinou as percepções de diversos tipos de usuários em relação ao método mais apresentação da DFC que seria mais útil para a tomada de decisão. As informações dos métodos diferiam apenas pelo formato de apresentação. De cem questionários enviados, 47 foram respondidos. Goyal (2004) conclui que há evidências que, de forma geral, o método direto é percebido como superior ao indireto pelos usuários que participaram da pesquisa.

Orpurt e Zang (2009) exploraram sobre a declaração de órgãos internacionais sobre o valor preditivo dos fluxos de caixa futuros pelo método direto de apresentação da DFC. Utilizando-se de uma amostra de cento e dezenove empresas (seiscentas e quatro observações), pelos resultados combinados de três questões de pesquisa inter-relacionadas, concluíram que existem evidências de que o método direto de apresentação diminui erros de medição e melhoram as previsões futuras, em relação ao método indireto.

Bradbury (2011) fez uma revisão de pesquisas acadêmicas para avaliar qual método de apresentação de DFC possui maior qualidade. Expondo argumentos sobre a habilidade preditiva e custos de preparação dos métodos, por exemplo, destacam que o método direto, relativamente ao indireto, indica melhor previsão

do desempenho futuro, associação mais forte com os preços das ações, e redução da assimetria informacional, destacando problemas de auto seleção das amostras.

Kojima (2012) examinou se o método de apresentação de relatórios financeiros influencia as decisões tomadas por seus usuários, investigando se as duas formas de apresentação dos fluxos de caixa das operações (direta e indireta) influenciam as decisões de empréstimo. Para isso, as informações financeiras de uma hipotética empresa de varejo, foram submetidas a 38 sujeitos, divididos em dois grupos, entre graduados e estudantes de Pós-Graduação em Contabilidade, que com base nos materiais fornecidos, tiveram que tomar uma decisão sobre a capacidade da empresa de atender a futuros serviços de dívida e decidir sobre o tamanho do empréstimo a ser concedido a essa empresa.

Kojima (2012) aborda que os resultados dos usuários que analisaram o formato direto de apresentação foram mais precisos em relação aos do outro grupo. Seu estudo sugere que o formato de apresentação influencia a tomada de decisão dos usuários em parte, porque o método direto de apresentação não exige cálculos adicionais necessários como no método indireto de apresentação para calcular as informações sobre o fluxo de caixa operacional.

Zhao e El-Masry (2013) estudaram sobre as previsões de analistas quando esses utilizaram a DFC pelo método direto e indireto. Dispondo de relatórios de 217 empresas, sugeriram que as previsões de fluxo de caixa dos analistas são mais precisas quando utilizam o método direto em relação ao método indireto na preparação da demonstração dos fluxos de caixa.

Ramlugum e Hosanee (2014) investigaram sobre o método de apresentação da DFC que é mais relevante, confiável, compreensível e útil para usuários na Maurícia tomarem decisões. De cento e cinquenta questionários enviados, oitenta e

um foram respondidos. Os participantes indicaram que possuem uma ligeira preferência pelo método direto, em relação ao indireto, nos aspectos de relevância, confiabilidade e utilidade. No que se refere à compreensão, o indireto foi preferível.

Abdullah, Majed e Aymen (2016) examinaram qual método de apresentação de DFC oferece informações úteis, no que tange às características qualitativas da informação contábil, para professores universitários tomarem decisão, distinguindo esses profissionais em relação aos vínculos que eles possuem com as universidades. De 61 profissionais de quatro universidades jordanianas, 38 participaram da pesquisa e indicaram ter preferência pelo método direto de divulgação.

2.13 INFORMAÇÃO CONTÁBIL AGREGADA X DESAGREGADA

Libby e Brown (2013) pesquisaram se a desagregação voluntária dos números da demonstração do resultado aumenta a confiabilidade dos subtotais dessa demonstração, dado que auditores experientes permitem menos distorção em números desagregados. Pesquisaram também se a localização da evidenciação dos dados desagregados no demonstrativo ou em nota explicativa modera esse efeito, bem como se há consenso dos auditores sobre essas questões.

Esse estudo indicou que a natureza das normas, o formato de apresentação e a localização da divulgação da informação podem afetar, em média, os julgamentos dos auditores em relação à materialidade das informações, o que afeta a confiabilidade dos números relatados (LIBBY; BROWN, 2013). Isso sugere que a desagregação voluntária diminui o valor médio do erro tolerado nas demonstrações financeiras correntes, mas ao mesmo tempo diminui o consenso dos auditores. O efeito é substancialmente reduzido se os dados desagregados forem apresentados

nas notas. Essa diferença entre os auditores pode resultar de diferenças de crenças sobre a relevância de itens de linha sobre a materialidade (LIBBY; BROWN, 2013).

Bonner, Clor-Proell e Koonce (2014) buscaram responder: se as preferências de desagregação de informações dos gestores variam sistematicamente dependendo do sinal e da magnitude relativa dos itens da demonstração de resultados, ou seja, se a agregação ou desagregação é preferida e se isso depende se os itens são ganhos ou perdas e suas magnitudes relativas correspondentes; se a pressão para relatar de forma transparente modera os efeitos da contabilidade mental sobre as preferências dos gerentes; se os julgamentos de avaliação dos investidores são sistematicamente afetados por apresentações agregadas ou desagregadas, ou seja, se como a preferência de gestores afeta a decisão de investidores (BONNER; CLOR-PROELL; KOONCE, 2014).

Ao realizarem quatro experimentos, com número de sujeitos variável em cada um deles, Bonner, Clor-Proell e Koonce (2014) concluíram que as preferências de desagregação dos gestores são consistentes com as previsões da teoria da contabilidade mental, ou seja, que as preferências dos gerentes pela agregação versus desagregação são sistematicamente influenciadas pelo sinal e pela magnitude relativa do ganho e perda subjacentes, o que, por sua vez, leva a preferir a agregação em alguns casos, mas a desagregação em outros. Ademais, a pressão por um relatório transparente, avaliado pelos investidores, apenas modera parcialmente os efeitos da contabilidade mental nas preferências dos gestores. Se os gerentes sentem mais pressão por transparência optarão por desagregar, enquanto os que sentem menos pressão sobre a transparência continuarão a se envolver na contabilidade mental. Isso revela que os gestores individuais

experimentam a pressão de transparência de forma diferente (BONNER; CLOR-PROELL; KOONCE, 2014).

2.14 OUTROS ESTUDOS RELACIONADOS PUBLICADOS NO BRASIL

Carvalho et al. (2013) procuraram analisar se a forma de apresentação do Balanço Patrimonial altera a percepção de acadêmicos brasileiros e cabo-verdianos, em relação ao conteúdo informacional. Para isso, aplicaram um mesmo questionário a quatro grupos de alunos de duas universidades, sendo que dois grupos (76 brasileiros e 32 cabo-verdianos) responderam o instrumento de pesquisa analisando o padrão da Comissão de Valores Mobiliários e os outros dois grupos (76 brasileiros e 32 cabo-verdianos), o padrão europeu.

Carvalho et al. (2013) apontaram que esses respondentes tendem a preferir o modelo de apresentação típico de seu país. Ademais, sugeriram que essa subordinação pode afetar na compreensão do conteúdo informacional e na interpretação dos usuários, destacando que há a necessidade de novos estudos sobre o assunto.

Daga, Kruger e Mazzioni (2015) pesquisaram junto a gestores de empresas instaladas em Chapecó/SC sobre a utilidade da DFC. Por meio de pesquisa descritiva, apontaram que, de forma geral, a DFC favorece ao controle e à tomada de decisão, não sendo divulgada apenas para atender as exigências normativas.

Homero Junior (2016) analisou 17 pesquisas brasileiras para desenvolver críticas metodológica e epistemológica sobre experimentos em contabilidade realizados no país, a partir de constructos de pesquisa social. Em relação aos aspectos metodológicos, procurou verificar a validade de construtos internos e

externos e apontou, dentre outros aspectos, que há falta de evidências para comprovar a validade dos construtos empregados.

No que tange aos aspectos epistemológicos, Homero Junior (2016) baseou-se em quatro fundamentos (abordagem behaviorista; subjetividade; desconsideração de especificidades culturais e históricas; e lógica de controle de seres humanos). Sobre esses aspectos, argumentou, de forma geral, que faltam concepções sociais, que não houve observância as especificidades culturais e históricas e que há necessidade de independência e de objetividade nas pesquisas.

Homero Junior (2016), por fim, aponta que há uma maior necessidade de engajamento de pesquisadores e de participantes nas pesquisas, de forma a compreender o contexto social envolvido e que os experimentos com premissas positivistas devem ser menos experimentais.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Para verificar a percepção de distintos contadores que atuam com a CASP acerca da forma de apresentação da DFC, conforme modelo da STN, foi realizada pesquisa descritiva, de corte transversal, com abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário *online*, organizado em três partes, das quais duas, sobre o perfil dos respondentes e sobre a percepção dos contadores sobre a DFC, foram analisadas nesta dissertação.

Dos doze itens sobre o perfil dos respondentes (primeira parte), dez foram tratados: gênero, faixa etária, grau de instrução, tempo de formação no ensino superior, servidor público ou não, tempo de experiência no setor público, atuação em relação à CASP, tempo de atuação com CASP, ente federativo de atuação e região do país. A “formação no ensino superior” foi utilizada apenas como filtro e o item “atua ou não com a CASP” foi ignorado, pela duplicidade com “atuação em relação à CASP”. O “grau de instrução”, a “atuação em relação à CASP” e o fato de ser ou não servidor público também foram parâmetros de filtro das respostas.

A terceira parte, sobre a percepção dos contadores, com trinta variáveis, foi apresentada no Quadro 2. Nesse quadro, é possível observar a abreviatura de cada variável e a respectiva afirmativa.

Variável	Afirmativa
PERC01 ^a	A qualidade das informações das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro melhorou com a inclusão da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08.
PERC02 ^{a, b}	A qualidade das informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada com o seu papel informacional.
PERC03 ^{a, b, c}	A qualidade informativa da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada para a tomada de decisão.

PERC04 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são compreensíveis para usuários internos.
PERC05 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos gestores do respectivo Ente Público para tomar decisão.
PERC06 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos servidores do respectivo Ente Público para saber sobre os ingressos e os desembolsos de recursos.
PERC07 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Interno do respectivo Ente Federativo.
PERC08 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são compreensíveis para usuários externos.
PERC09 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas por investidores e credores do respectivo Ente Federativo.
PERC10 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Externo do respectivo Ente Federativo.
PERC11 ^a	As informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Social do ente.
PERC12 ^b	O atual modelo de DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequado para representar as especificidades do setor público brasileiro.
PERC13 ^b	A DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite identificar as Fontes/Destinação de recursos.
PERC14 ^b	A DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite identificar os fluxos de recursos, por meio do mecanismo Fontes/Destinação de recursos.
PERC15 ^b	A DFC deve identificar os recursos orçamentários.
PERC16 ^b	A DFC deve identificar os recursos extraorçamentários.
PERC17 ^b	A DFC deve identificar os recursos ordinários.
PERC18 ^b	A DFC deve identificar os recursos vinculados.
PERC19 ^b	A atual estrutura de DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite segregar os recursos ordinários dos vinculados.
PERC20 ^c	A forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada, clara e objetiva.
PERC21 ^c	A DFC deveria ter outra forma de representação.
PERC22 ^{b, c}	A forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, influencia na compreensão do conteúdo informacional.
PERC23 ^{b, c}	A forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, influencia no julgamento dos usuários na tomada de decisão.
PERC24 ^c	Devido ao efeito propriedade (supervalorização do que se tem ou daquilo que se detêm), os usuários das informações contábeis tendem a preferir escolher o modelo de representação da DFC que eles conhecem.
PERC25 ^c	É possível identificar a situação de liquidez do Ente Federativo por meio da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08.
PERC26 ^d	Se a DFC fosse facultativa, não faria.
PERC27 ^d	A DFC é desnecessária.
PERC28 ^d	A DFC é feita por obediência normativa.
PERC29 ^d	A DFC é feita para permitir controle gerencial.

PERC30 ^d	Os órgãos de controle (interno e externo) são responsáveis para tomar providências para melhorar as informações contábeis.
---------------------	--

Quadro 2: Itens utilizados para captar a percepção dos respondentes

Fonte: Calado e Teixeira (2016), Carvalho et al. (2013), Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e STN (2017b).

Notas: Adaptado pelo autor; ^a Calado e Teixeira (2016); ^b STN (2017b); ^c Carvalho et al. (2013); e ^d Daga, Kruger e Mazzioni (2015).

Cada uma dessas variáveis de percepção foi relacionada à escala de Likert do Quadro 3. Essa associação foi realizada para que esses itens fossem analisados.

1 - Discordo totalmente	2 - Discordo parcialmente	3 - Não concordo, nem discordo	4 - Concordo parcialmente	5 - Concordo totalmente
-------------------------	---------------------------	--------------------------------	---------------------------	-------------------------

Quadro 3: Escala de Likert de cinco pontos

Fonte: Marôco (2014).

Não fora realizado pré-teste com esse questionário, uma vez que ele foi estruturado a partir de questionários ou de citações de outras pesquisas (CALADO; TEIXEIRA, 2016; CARVALHO et al., 2013; DAGA; KRUGER; MAZZIONI, 2015) e do MCASP (STN, 2017b), conforme Apêndice A. A única validação foi realizada com o orientador deste trabalho.

O público-alvo desta pesquisa, a exemplo de estudos citados no referencial teórico que foram destinados a tipos específicos de usuários, foram contadores que atuam com a CASP, seja de forma prática ou teórica. Estes foram subdivididos em três grupos: grupo 1 – servidores públicos (exceto professores universitários) que atuam no processo de elaboração e/ou divulgação das demonstrações contábeis, com Orçamento Aplicado ao Setor Público, com atividades de Controle Interno ou Controle Externo na Administração Pública e outras atividades afins, relacionadas à CASP; grupo 2 – pesquisadores e professores universitários (servidores públicos ou não) que ministram estudos e/ou aulas relacionadas à CASP; e grupo 3 – profissionais liberais (que não são servidores públicos) que prestam serviços de assessoria ou consultoria relacionados à CASP.

O *link* de acesso fora disponibilizado via *e-mail* e inicialmente a coleta de dados ocorreu no período de 09/02/2017 à 26/02/2017, obtendo 74 respostas. Posteriormente, com o propósito de aumentar a amostra inicial, o prazo foi reaberto de 04/04/2017 a 09/05/2017, totalizando 100 participações, das quais 80 foram validadas, conforme Apêndice B.

Os dados referentes a todas as variáveis analisadas foram tabulados. Para verificar a tendência central das respostas dos participantes em relação à percepção deles sobre a DFC, foi utilizada a mediana, tendo em vista que a escala de Likert é do tipo ordinal e que essa é a medida estatística apropriada para dados desse tipo (MARÔCO, 2014). O teste de Kruskal-Wallis e a correlação de Spearman foram utilizados para verificar, respectivamente, as respostas dos grupos e a associação entre a atuação dos participantes e as respostas às variáveis de percepção sobre a DFC. A correlação de Spearman foi testada também para verificar se há associação entre as variáveis de percepção, para auxiliar na análise seguinte: de *clusters*.

As variáveis de percepção foram agrupadas naturalmente segundo a semelhança das respostas, por meio da técnica hierárquica de agrupamento de *clusters*. Essa técnica permitiu identificar a relação estrutural entre essas variáveis e complementar as análises do teste de Kruskal-Wallis. Para garantir a confiabilidade dos dados (RODRIGUES; PAULO, 2012) e conseqüentemente a estrutura mais adequada de representação das variáveis de percepção, foi verificada a consistência interna das respostas de cada grupo formado, por meio do alfa de Cronbach (α)¹.

¹ A determinação do alfa de Cronbach (α) é baseada na correlação média entre os itens (RODRIGUES; PAULO, 2012), o que requer que sejam realizadas operações algébricas com as respostas dos participantes. Essa operacionalização matemática é inapropriada para dados ordinais (MARÔCO, 2014). Contudo, há autores como Hair Jr. et al. (2005) e Rodrigues e Paulo (2012) que tratam essa escala como intervalar, o que garantiria esse cálculo. Diversos trabalhos científicos seguem o entendimento de Hair Jr. et al. (2005) e Rodrigues e Paulo (2012), mesmo não sendo estatisticamente adequado (MARÔCO, 2014).

Capítulo 4

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A amostra deste estudo, conforme Tabela 1, é, de maneira geral, homogênea. Destaca-se que a metade atua na região nordeste do país e, dos que são servidores públicos, 32,31% (21 de 65) atuam como pesquisador ou professor universitário.

TABELA 1: CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

GÊNERO	Masculino	%	Feminino	%	Total
Total	49	61,25	31	38,75	80
FAIXA ETÁRIA (mínima = 24; máxima = 63)					
Até 30 anos	5	6,25	1	1,25	6
De 31 a 40 anos	14	17,50	8	10,00	22
De 41 a 50 anos	19	23,75	14	17,50	33
De 51 a 60 anos	10	12,50	5	6,25	15
De 61 a 70 anos	1	1,25	3	3,75	4
GRAU DE INSTRUÇÃO					
Ensino superior concluído	4	5,00	2	2,50	6
Especialização/MBA em andamento	1	1,25	0	0,00	1
Especialização/MBA concluído	12	15,00	13	16,25	25
Mestrado em andamento	8	10,00	6	7,50	14
Mestrado concluído	19	23,75	7	8,75	26
Doutorado em andamento	2	2,50	0	0,00	2
Doutorado concluído	3	3,75	3	3,75	6
SERVIDOR (A) PÚBLICO (A)					
Sim	44	55,00	21	26,25	65
Não	5	6,25	10	12,50	15
ATUAÇÃO					
Servidor público (exceto professor universitário)	29	36,25	15	18,75	44
Professor universitário (servidor público ou não)	16	20,00	7	8,75	23
Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	5,00	9	11,25	13
ENTE FEDERATIVO DE ATUAÇÃO					
Municípios	12	15,00	16	20,00	28
Estado/Distrito Federal	17	21,25	11	13,75	28
União	20	25,00	4	5,00	24
REGIÃO					
Norte	0	0,00	0	0,00	0
Nordeste	30	37,50	10	12,50	40
Centro-Oeste	5	6,25	8	10,00	13
Sul	2	2,50	2	2,50	4
Sudeste	12	15,00	11	13,75	23

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, observa-se que os tempos de formação dos respondentes no ensino superior (TemForm), de experiência/serviço no setor público (TemServSP) e

de atuação com CASP (TemAtCASP) possui elevada dispersão, dado que o coeficiente de variação dos três parâmetros é superior a 30%. Isso implica numa representatividade ruim para a média como medida de posição, conforme abordam Martins e Domingues (2011).

TABELA 2: TEMPO DE EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL EM ANOS COMPLETOS

Medida Estatística	TemForm	TemServSP	TemAtCASP
Mínimo	0	2	0
Máximo	39	35	35
Soma	1.261	1.304	1.055
Média	15,76	16,30	13,19
Erro padrão	1,02	0,96	0,88
Desvio padrão	9,09	8,54	7,87
Mediana	15,00	16,00	11,00
Moda	17,00	20,00	10,00
Coefficiente de Variação	57,66%	52,42%	59,66%
Curtose	0,36	-0,76	0,12
Assimetria	0,82	0,33	0,72
Nível de confiança (95,00%)	2,02	1,90	1,75

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a média e a mediana desses três itens são próximas e que o tempo de 10 anos foi o mais frequente para a atuação com CASP, que difere da moda do tempo de experiência/serviço no setor público. Destaca-se que há pelo menos uma pessoa que não completou um ano de atuação com a CASP. Essas observações permitem afirmar que a amostra, em relação ao tempo de experiência profissional, é bem diversificada.

4.2 PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES

Em relação aos itens de percepção, foram aplicados o teste de Kruskal-Wallis, a correlação de Spearman e a análise de *clusters*.

O teste de Kruskal-Wallis² permite comparar as distribuições de duas ou mais variáveis, com nível de mensuração no mínimo ordinal, em duas ou mais amostras independentes (MARÔCO, 2014). Dessa forma, esse teste pode ser utilizado para testar se essas amostras provêm de uma mesma população ou de populações distintas, ou ainda, se provêm de populações com a mesma distribuição (MARÔCO, 2014). Caso a distribuição das populações seja idêntica, é possível fazer inferências sobre as medianas (MARÔCO, 2014).

A correlação de Spearman é apropriada para dados do tipo ordinal (MARÔCO, 2014). Foi realizada para testar se há associação entre a variável “atuação” e as de percepção e destas entre si (MARÔCO, 2014).

A análise de *clusters* é uma técnica exploratória multivariada que permite agrupar sujeitos ou variáveis em grupos homogêneos com características comuns (MARÔCO, 2014). Cada observação de um grupo é semelhante às outras pertencentes ao mesmo grupo e diferente das observações dos demais grupos (MARÔCO, 2014). O uso dessa análise necessita de conhecimento prévio da escala de medida da variável ou das variáveis, segundo seu nível de mensuração, para que seja empregada a técnica de agrupamento apropriada (MARÔCO, 2014).

Inicialmente, foi realizado o teste de Kruskal-Wallis, conforme exposto na metodologia, ou seja, as variáveis foram agrupadas pela atuação dos respondentes. Na sequência, foram aplicadas a correlação de Spearman e a análise de *clusters*. Porém, para simplificar a apresentação dos dados, esta subseção foi subdividida segundo os agrupamentos formados. Assim, de acordo com esses *clusters*, foram realizadas as análises e discussões das variáveis de percepção.

² Para Triola (2008, p. 563), “o teste de Kruskal-Wallis requer três ou mais amostras independentes e amostras aleatórias, cada uma com pelo menos 5 valores” e visa verificar a hipótese nula de amostras independentes que provêm de populações com a mesma mediana.

Os agrupamentos foram testados com o intuito de buscar uma configuração que não permitia que uma das trinta variáveis ficasse isolada em uma das ramificações dos *clusters*. Dessa forma, começando por dois agrupamentos, constatou-se que a formatação mais consistente para representar essas variáveis foi a que gerou seis *clusters*, tendo em vista os valores de α desses agrupamentos. A configuração com sete *clusters* gerou um agrupamento, formado pela PERC25 e PERC29, com $\alpha < 60\%$. A partir de oito *clusters* foram gerados agrupamentos com variáveis isoladas.

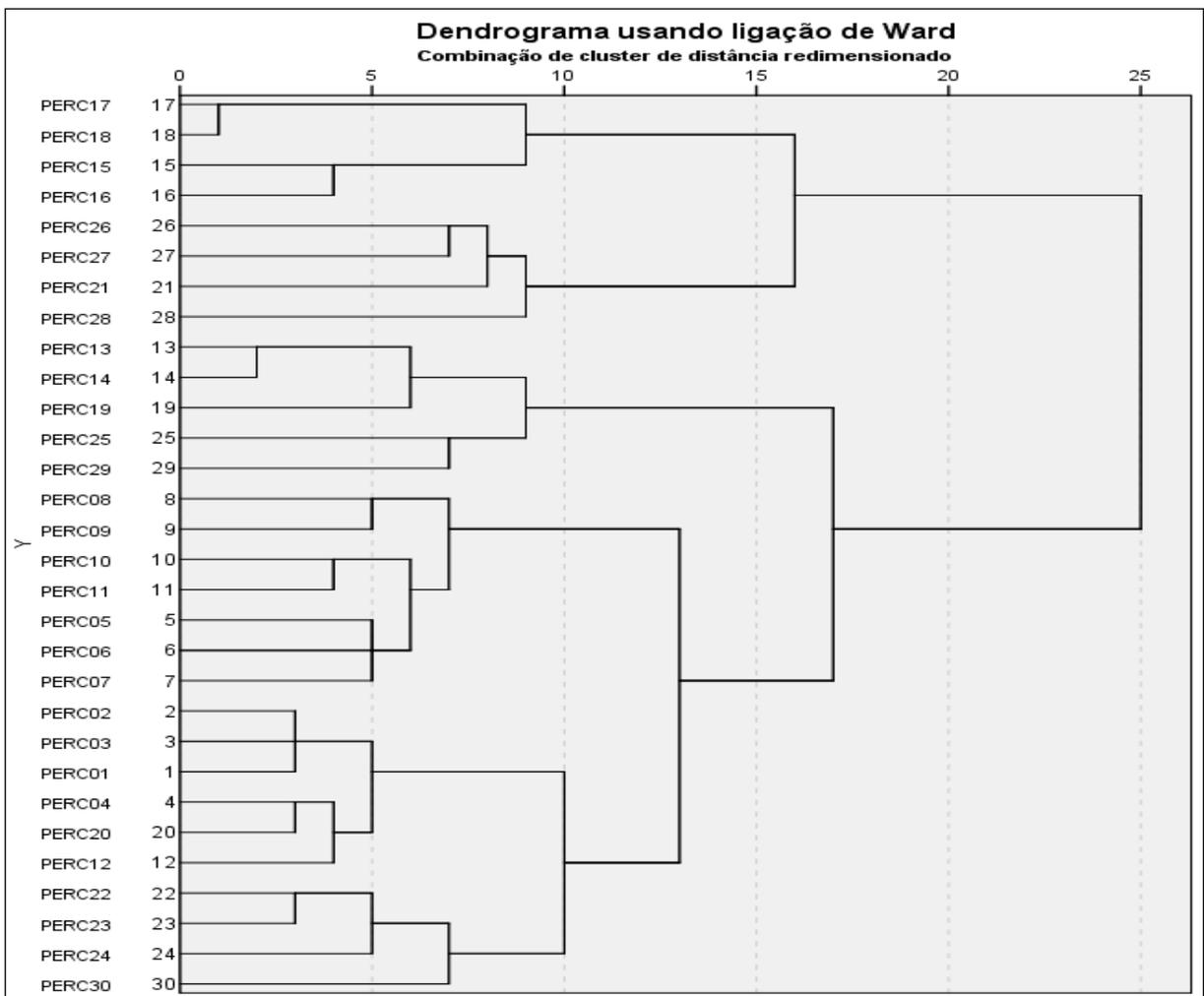


Gráfico 1: *Clusters* formados com as variáveis de percepção

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: O passo a passo realizado no *software IBM SPSS Statistics 22* foi apresentado no Apêndice C.

No Gráfico 1, é possível identificar os seis *clusters* formados. Esses agrupamentos são analisados nas seis subseções seguintes.

4.2.1 Agrupamento 1

A Tabela 3 apresenta as variáveis do primeiro *cluster* formado.

TABELA 3: CLUSTER 1 – QUALIDADE INFORMACIONAL INTERNA

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana	
			1	2	3	4	5		
PERC01	1	Servidor público (exceto professor universitário)	2	2	9	15	16	4	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	2	1	10	9	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	2	2	2	3	4	4	
	TOTAL			5	6	12	28	29	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,845</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,398</i>	<i>Ex. Sig. = 0,402</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,252</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,882</i>	<i>Ex. Sig. = 0,903</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,061		Sig. (2 ext.) = 0,590						
PERC02	1	Servidor público (exceto professor universitário)	2	2	6	22	12	4	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	0	4	3	11	5	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	0	7	1	0	5	2	
	TOTAL			2	13	10	33	22	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,164</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,339</i>	<i>Ex. Sig. = 0,343</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,167</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,558</i>	<i>Ex. Sig. = 0,584</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,158		Sig. (2 ext.) = 0,162						
PERC03	1	Servidor público (exceto professor universitário)	3	3	7	19	12	4	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	4	1	14	3	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	4	2	5	1	3	
	TOTAL			5	11	10	38	16	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 4,027</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,133</i>	<i>Ex. Sig. = 0,134</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,381</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,184</i>	<i>Ex. Sig. = 0,203</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,204		Sig. (2 ext.) = 0,070						
PERC04	1	Servidor público (exceto professor universitário)	2	9	9	13	11	4	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	3	3	13	3	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	4	0	2	4	2	
	TOTAL			6	16	12	28	18	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,078</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,583</i>	<i>Ex. Sig. = 0,589</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,847</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,397</i>	<i>Ex. Sig. = 0,436</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,063		Sig. (2 ext.) = 0,580						
PERC12	1	Servidor público (exceto professor universitário)	6	6	13	13	6	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	3	4	14	1	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	3	0	5	1	2	
	TOTAL			11	12	17	32	8	3,5
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,642</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,267</i>	<i>Ex. Sig. = 0,270</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,026</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,220</i>	<i>Ex. Sig. = 0,234</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,016		Sig. (2 ext.) = 0,889						
PERC20	1	Servidor público (exceto professor universitário)	4	7	11	15	7	3,5	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	3	4	4	10	2	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	6	3	0	2	2	2	
	TOTAL			13	14	15	27	11	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 4,824</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,090</i>	<i>Ex. Sig. = 0,089</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,771</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,413</i>	<i>Ex. Sig. = 0,439</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,204		Sig. (2 ext.) = 0,070						

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,932$.

Esse *cluster*, composto pelos itens PERC01, PERC02, PERC03, PERC04, PERC12 e PERC20, representa, de forma geral, a percepção dos profissionais sobre a qualidade informacional do atual modelo da DFC/STN, sobre sua compreensibilidade para usuários internos e sobre a representação de especificidades do setor público brasileiro nesse demonstrativo. O α desse agrupamento foi igual a 0,932, o que garante elevada confiabilidade das respostas dos participantes para esses itens.

Na Tabela 3, é possível verificar que a maioria dos respondentes (57) concorda com a melhoria na qualidade das informações das DCASP com a inclusão da DFC, conforme modelo da STN (PERC01) enquanto onze discordam. A mediana dos três grupos para essa variável foi a classe 4 (concorda parcialmente) e pode-se afirmar que esses grupos foram gerados de populações com a mesma distribuição (H_0), dado que $p = 0,402 > 0,05$ de significância.

Assim, é possível afirmar que a maioria dos integrantes dos distintos grupos tem a mesma percepção concordante acerca da PERC01, dado que essas amostras são oriundas de populações com a mesma mediana ($p = 0,903$). Entre essas variáveis em análise, “atuação” e PERC01, não há correlação estatística, tendo em vista que $p = 0,590 > 0,05$ de significância.

A descrição dos demais itens de percepção deste agrupamento segue o mesmo raciocínio adotado para a PERC01 e, por isso, não foram detalhados. O que será destacado são as similaridades dessas variáveis.

Nesse *cluster*, é possível observar que as ramificações da PERC01, da PERC02 e da PERC03 são originadas de um mesmo nó (Gráfico 1), o que sugere que essas variáveis possuem elevada proximidade, o que pode ser confirmado pelos resultados da correlação de Spearman do Apêndice D. Essa similaridade está

relacionada com a qualidade informacional gerada pela inclusão do atual modelo da DFC, que parece atender aos objetivos delineados no MCASP para a divulgação das demonstrações contábeis (prestação de contas e responsabilização; e tomada de decisão), assim como indica representar as especificidades do setor público brasileiro (PERC12).

Porém, a percepção desses profissionais sobre a forma de apresentação do atual modelo da DFC sugere, de maneira genérica, estar adequada, clara e objetiva (PERC20) apenas para usuários internos (PERC04). Por isso, esse *cluster* foi denominado de “qualidade informacional interna”.

4.2.2 Agrupamento 2

As variáveis PERC22, PERC23, PERC24 e PERC30, que integram o *cluster 2* (“forma de apresentação atual”), foram agrupadas pela atuação dos participantes, conforme a Tabela 4. Pela análise dessa tabela, nota-se, por exemplo, que 66,25% (53 de 80) dos participantes concordam a PERC30, ou seja, que os órgãos de controle (interno e externo) devem tomar providências para melhorar as informações contábeis. O grupo 1 é o que possui a maior proporção de concordantes acerca desse aspecto entre os grupos (72,72%).

Os dados evidenciam que os grupos foram extraídos de populações com a mesma proporção ($p = 0,499$) e com as mesmas medianas ($p = 0,168$), o que levar a crer que, de forma geral, os contadores que atuam com a CASP possuem um posicionamento concordante à PERC30. Ao nível de significância de 0,05, há ausência de associação estatística entre essas variáveis, dado que o valor p é de 0,645.

A descrição dos demais itens (PERC22, PERC23, PERC24) deste agrupamento segue o mesmo raciocínio adotado para a PERC30. O α do *cluster 2* foi igual a 0,794, o que garante alta confiabilidade das respostas desses itens.

TABELA 4: CLUSTER 2 – FORMA DE APRESENTAÇÃO ATUAL

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana
			1	2	3	4	5	
PERC22	1	Servidor público (exceto professor universitário)	3	4	13	15	9	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	2	3	2	9	7	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	2	4	2	4	3
	TOTAL		6	9	19	26	20	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,771</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,680</i>	<i>Ex. Sig. = 0,685</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,078</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,583</i>	<i>Ex. Sig. = 0,602</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,039		Sig. (2 ext.) = 0,734					
PERC23	1	Servidor público (exceto professor universitário)	4	4	17	12	7	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	3	4	4	6	6	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	3	2	1	4	3
	TOTAL		10	11	23	19	17	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,567</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,753</i>	<i>Ex. Sig. = 0,757</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,762</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,683</i>	<i>Ex. Sig. = 0,712</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,041		Sig. (2 ext.) = 0,716					
PERC24	1	Servidor público (exceto professor universitário)	2	3	18	14	7	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	3	6	5	8	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	3	4	1	4	3
	TOTAL		4	9	28	20	19	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,150</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,563</i>	<i>Ex. Sig. = 0,567</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,125</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,570</i>	<i>Ex. Sig. = 0,618</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,008		Sig. (2 ext.) = 0,941					
PERC30	1	Servidor público (exceto professor universitário)	2	3	7	16	16	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	3	3	4	6	7	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	2	0	0	8	5
	TOTAL		8	8	11	22	31	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,410</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,494</i>	<i>Ex. Sig. = 0,499</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,620</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,164</i>	<i>Ex. Sig. = 0,168</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,052		Sig. (2 ext.) = 0,645					

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,794$.

Ademais, percebe-se que a “qualidade informacional interna” está associada – conforme Gráfico 1 e Apêndice D – com a percepção dos contadores sobre os órgãos de controle (interno e externo), no que tange a adotar medidas para melhorar as informações contábeis (PERC30), ou seja, que essa qualidade está adequada para usuários internos, enquanto a fiscalização não se manifesta de forma contrária. Essa mesma lógica pode ser seguida em relação ao efeito propriedade, uma vez

que 50,00% dos participantes tendem a preferir escolher a forma de apresentação da DFC que eles conhecem (PERC24) ou que eles apenas seguem o que está normatizado, pois a maioria indicou concordar ou não ter um posicionamento firmado com a afirmativa de que a forma de apresentação influencia nas suas finalidades de prestação de contas e responsabilização e de tomada de decisão pelos usuários (PERC22 e PERC23).

4.2.3 Agrupamento 3

O *cluster 3* – “tipos de usuários” – é composto pelos itens PERC05, PERC06, PERC07, PERC08, PERC09, PERC10 e PERC11. Essas variáveis, agrupadas pela atuação dos respondentes, foram apresentadas na Tabela 5. Esse agrupamento, conforme Gráfico 1, está num mesmo nível de similaridade dos agrupamentos “qualidade informacional interna” e “forma de apresentação atual” juntos.

As descrições das variáveis do *cluster 3* seguem a mesma lógica dos *clusters 1* e *2*. O α do *cluster 3* foi igual a 0,900, ou seja, as respostas possuem elevada confiabilidade.

Percebe-se que a PERC05, a PERC06 e a PERC07 estão correlacionados significativamente, tendo em vista que suas ramificações partem de um mesmo nó do agrupamento “tipos de usuários”. Esses itens dizem respeito à percepção desses profissionais acerca da utilização das informações do atual modelo da DFC/STN para tomada de decisão por parte de gestores, servidores e mecanismos de controle interno. A maioria dos respondentes discorda ou não tem opinião formada sobre a utilização dessas informações por esses usuários internos. Esse posicionamento discordante ou neutro se mantém em relação à utilização das informações da DFC pelos mecanismos de Controle Externo (PERC10) e Social (PERC11).

TABELA 5: CLUSTER 3 – TIPOS DE USUÁRIOS

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana	
			1	2	3	4	5		
PERC05	1	Servidor público (exceto professor universitário)	13	12	8	7	4	2	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	6	2	7	5	3	3	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	5	0	3	2	2	
	TOTAL			22	19	15	15	9	2
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,229</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,541</i>	<i>Ex. Sig. = 0,546</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,593</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,166</i>	<i>Ex. Sig. = 0,178</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,100		Sig. (2 ext.) = 0,380						
PERC06	1	Servidor público (exceto professor universitário)	10	13	8	10	3	2	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	5	4	4	6	4	3	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	5	3	0	1	4	2	
	TOTAL			20	20	12	17	11	2,5
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,070</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,586</i>	<i>Ex. Sig. = 0,591</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,870</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,393</i>	<i>Ex. Sig. = 0,459</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,056		Sig. (2 ext.) = 0,625						
PERC07	1	Servidor público (exceto professor universitário)	11	7	12	9	5	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	2	4	4	11	2	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	2	5	1	3	2	2	
	TOTAL			15	16	17	23	9	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,727</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,256</i>	<i>Ex. Sig. = 0,258</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,856</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,145</i>	<i>Ex. Sig. = 0,167</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,106		Sig. (2 ext.) = 0,349						
PERC08	1	Servidor público (exceto professor universitário)	10	9	7	13	5	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	3	5	4	10	1	3	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	3	1	2	3	2	
	TOTAL			17	17	12	25	9	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,379</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,827</i>	<i>Ex. Sig. = 0,830</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,399</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,819</i>	<i>Ex. Sig. = 0,820</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,012		Sig. (2 ext.) = 0,915						
PERC09	1	Servidor público (exceto professor universitário)	7	10	15	8	4	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	2	5	4	10	2	4	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	4	1	2	2	2	
	TOTAL			13	19	20	20	8	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 3,059</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,217</i>	<i>Ex. Sig. = 0,218</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 4,239</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,120</i>	<i>Ex. Sig. = 0,141</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,012		Sig. (2 ext.) = 0,916						
PERC10	1	Servidor público (exceto professor universitário)	3	9	15	14	3	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	4	3	7	6	3	3	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	3	4	2	1	3	
	TOTAL			10	15	26	22	7	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,844</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,398</i>	<i>Ex. Sig. = 0,402</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,167</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,558</i>	<i>Ex. Sig. = 0,564</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,121		Sig. (2 ext.) = 0,285						
PERC11	1	Servidor público (exceto professor universitário)	13	8	14	6	3	3	
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	6	6	5	5	1	2	
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	6	2	1	2	2	2	
	TOTAL			25	16	20	13	6	2
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,286</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,867</i>	<i>Ex. Sig. = 0,869</i>					
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,777</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,678</i>	<i>Ex. Sig. = 0,713</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,034		Sig. (2 ext.) = 0,766						

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,900$.

A PERC08 e a PERC09 estão ligadas num mesmo nó, o que indica que estão correlacionadas. O posicionamento dos contadores sobre esses itens é o mesmo das demais variáveis deste agrupamento. A maioria dos pesquisadores e professores universitários (grupo 2) é concordante com a PERC09, o que sugere que esses profissionais, no geral, estão apegados à teoria, ou seja, ao que está previsto nas normas, tendo em vista que os primeiros normativos do setor público foram herdados da área privada e abordam que a finalidade das demonstrações contábeis é serem úteis para usuários, notadamente investidores e credores, tomarem decisão. As novas NBCASP tentam mudar o foco dessa herança.

4.2.4 Agrupamento 4

O *cluster* 4 foi denominado de “controle gerencial” por ser formado pelas variáveis PERC13, PERC14, PERC19, PERC25 e PERC29 que versam sobre a percepção dos profissionais sobre o mecanismo de Fonte/Destinação de recursos no modelo da DFC/STN, sobre a segregação dos recursos em ordinários e vinculados, sobre o controle gerencial por meio da DFC e a identificação de liquidez dos entes federativos. Essas variáveis, agrupadas pela atuação dos respondentes, foram apresentadas na Tabela 6.

As descrições das variáveis do *cluster* 4 seguem a mesma lógica dos *clusters* 1, 2 e 3 e o α das respostas foi igual a 0,848, o que revela alta confiabilidade dos dados. O “controle gerencial” está ligado, conforme Gráfico 1, ao nó que une “tipos de usuários” à “qualidade informacional interna” e “forma de apresentação atual” juntos.

De forma geral, os participantes estão divididos sobre a possibilidade de identificar a FR (PERC13) e os fluxos de recursos por meio desse mecanismo

(PERC14). 47,50% e 38,75% das pessoas, respectivamente, concordam e discordam com a PERC13: dos concordantes, 63,16% manifestaram de forma parcial; e dos discordantes, 67,74% sinalizaram de forma plena. Esses percentuais da PERC13 são similares aos da PERC14 e indicam que essas variáveis estão associadas, o que pode ser ratificado pela análise do Gráfico 1 e do Apêndice D.

TABELA 6: CLUSTER 4 – CONTROLE GERENCIAL

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana
			1	2	3	4	5	
PERC13	1	Servidor público (exceto professor universitário)	11	5	8	14	6	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	4	2	3	9	5	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	6	3	0	1	3	2
	TOTAL		21	10	11	24	14	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 3,271</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,195</i>	<i>Ex. Sig. = 0,196</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,182</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,204</i>	<i>Ex. Sig. = 0,231</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,026		Sig. (2 ext.) = 0,822					
PERC14	1	Servidor público (exceto professor universitário)	12	7	5	12	8	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	4	3	3	9	4	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	5	4	0	0	4	2
	TOTAL		21	14	8	21	16	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 1,437</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,488</i>	<i>Ex. Sig. = 0,492</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 2,241</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,326</i>	<i>Ex. Sig. = 0,339</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,010		Sig. (2 ext.) = 0,929					
PERC19	1	Servidor público (exceto professor universitário)	13	4	13	8	6	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	4	4	5	6	4	3
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	6	2	2	1	2	2
	TOTAL		23	10	20	15	12	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,587</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,274</i>	<i>Ex. Sig. = 0,277</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,709</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,425</i>	<i>Ex. Sig. = 0,441</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,038		Sig. (2 ext.) = 0,737					
PERC25	1	Servidor público (exceto professor universitário)	6	9	6	13	10	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	5	2	4	9	3	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	3	2	0	5	3
	TOTAL		14	14	12	22	18	3,5
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,230</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,891</i>	<i>Ex. Sig. = 0,893</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,827</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,661</i>	<i>Ex. Sig. = 0,749</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,049		Sig. (2 ext.) = 0,664					
PERC29	1	Servidor público (exceto professor universitário)	6	8	7	12	11	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	4	4	3	5	7	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	2	3	1	2	5	4
	TOTAL		12	15	11	19	23	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 0,077</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,962</i>	<i>Ex. Sig. = 0,963</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 0,932</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,627</i>	<i>Ex. Sig. = 0,626</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,025		Sig. (2 ext.) = 0,825					

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,848$.

Destaca-se que a maioria dos integrantes do grupo 3 possuem posicionamento discordante sobre a evidenciação da FR e também sobre a PERC19. No geral, os contadores indicaram não ter uma opinião formada (mediana = 3) sobre se é possível identificar os recursos ordinários e os vinculados na atual estrutura da DFC/STN.

A essas três variáveis do quarto agrupamento estão ligadas a percepção sobre a PERC25 e a PERC29, que estão relacionadas num mesmo nó do Gráfico 1. Quando argumentados sobre se a DFC permite realizar o controle gerencial, 52,50% responderam que concordam e 36,25% que discordam sobre essa questão.

Quando perguntados sobre se é possível identificar a situação de liquidez do ente público, os percentuais de concordantes e discordantes foram similares aos da PERC29, o que sugere que na percepção desses profissionais o controle gerencial está atrelado à situação de liquidez. Ao analisar o conjunto das variáveis do *cluster* 4, é possível supor que o controle gerencial dos recursos financeiros não está adequado para esses profissionais, tendo em vista o posicionamento neutro deles em relação à FR (PERC13 e PERC14) e a segregação do que é ou não vinculado a dada finalidade (PERC19).

4.2.5 Agrupamento 5

O *cluster* 5, por ser formado pelas variáveis PERC15, PERC16, PERC17 e PERC18, foi denominado “tipos de recursos”. Essas variáveis, agrupadas pela atuação dos respondentes, foram apresentadas na Tabela 7. O α das respostas foi igual a 0,884, o que revela alta confiabilidade dos dados.

As descrições das percepções que integram este agrupamento seguem a mesma das variáveis anteriores. Porém, destaca-se que, para a PERC16 e a PERC18, não há evidências de que as amostras foram extraídas de populações com a mesma distribuição, tendo em vista o p -valor do teste de Kruskal-Wallis desses itens.

TABELA 7: CLUSTER 5 – TIPOS DE RECURSOS

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana
			1	2	3	4	5	
PERC15	1	Servidor público (exceto professor universitário)	9	3	5	12	15	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	2	3	1	5	12	5
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	2	2	0	1	8	5
	TOTAL		13	8	6	18	35	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,702</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,259</i>	<i>Ex. Sig. = 0,261</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 4,003</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,135</i>	<i>Ex. Sig. = 0,151</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,180		Sig. (2 ext.) = 0,111					
PERC16	1	Servidor público (exceto professor universitário)	11	3	4	14	12	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	2	2	2	8	9	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	2	0	0	2	9	5
	TOTAL		15	5	6	24	30	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 6,420</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,040*</i>	<i>Ex. Sig. = 0,039*</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 7,574</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,023*</i>	<i>Ex. Sig. = 0,022*</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,279		Sig. (2 ext.) = 0,012*					
PERC17	1	Servidor público (exceto professor universitário)	4	2	6	14	18	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	2	0	7	13	5
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	1	0	2	9	5
	TOTAL		6	5	6	23	40	4,5
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 3,308</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,191</i>	<i>Ex. Sig. = 0,193</i>				
	<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,769</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,152</i>	<i>Ex. Sig. = 0,155</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,205		Sig. (2 ext.) = 0,069					
PERC18	1	Servidor público (exceto professor universitário)	4	2	7	14	17	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	1	2	0	6	14	5
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	0	0	2	10	5
	TOTAL		6	4	7	22	41	5
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 6,719</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,035*</i>	<i>Ex. Sig. = 0,033*</i>				
	<i>Median Test^a</i>	<i>Chi-Square =</i>	<i>Asymp. Sig. =</i>	<i>Ex. Sig. =</i>				
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,291		Sig. (2 ext.) = 0,009**					

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,884$. **Significante no nível de 0,01. *Significante no nível de 0,05. ^a Ao realizar o teste da mediana da PERC18 no software SPSS, foi informado que o teste não pode ser executado, tendo em vista que todos os valores são menores ou iguais à mediana e que não há casos válidos para sua execução. No software MINITAB, o *Chi-Square* = 7,08 e o *Asymp. Sig.* = 0,029*.

Ademais, para ambas as variáveis (PERC16 e PERC18), embora se possa interpretar que pelo menos uma das medianas populacionais seja diferente das demais (teste das medianas com p -valor < 0,05 de significância), essa inferência

pode não ser verdadeira, pois pode ocorrer ao acaso. Destaca-se também, pela correlação de Spearman, que há evidências de correlação estatística entre as variáveis ao nível de 5,00%.

A maioria dos participantes concorda que a DFC deve identificar os recursos orçamentários e extraorçamentários, bem como os ordinários e os vinculados. Nota-se também, a alta similaridade de respostas entre a PERC17 e a PERC18 e entre a PERC15 e a PERC16.

4.2.6 Agrupamento 6

A Tabela 8 apresenta as variáveis, agrupadas pela atuação dos respondentes, do último agrupamento formado: *cluster* 6. Por reunir a PERC21, a PERC 26, a PERC27 e a PERC28, foi denominado de “visão sobre a DFC”.

Nota-se que a descrição da PERC27 acompanha o descrito sobre as variáveis PERC16 e PERC18. Destaca-se que, em relação à PERC21, as amostras provêm de populações com as mesmas proporções ($p = 0,095$), porém com medianas que não são todas iguais, dado que a estatística do teste de Kruskal-Wallis ($H = 10,624$) é superior ao valor crítico de 5,991, ao nível de significância de 0,05 (2 graus de liberdade). O valor p da correlação de Spearman entre a PERC21 e a “atuação” indica que há ausência de correlação estatística entre as variáveis.

Ademais, cita-se que a confiabilidade das respostas dos profissionais para as variáveis integrantes do *cluster* 6 é moderada, tendo em vista o $\alpha = 0,644$. Sobre isso, Calado e Teixeira (2016) citaram que normalmente se aceitam dados de consistência interna maiores ou iguais a 70,00%.

Pelo Gráfico 1, percebe-se que há interação entre a PERC26 e a PERC27. No que tange à PERC27, a maioria dos respondentes concorda que a DFC é necessária, porém, no geral, não possuem consenso sobre se fariam a DFC, caso lhes fosse facultado elaborá-la (PERC26), dado que a mediana geral foi a classe 3. Chama a atenção que 45,45% do grupo 1 apontaram que não elaborariam esse demonstrativo, dos quais 60,00% opinaram totalmente (classe 5).

TABELA 8: CLUSTER 6 – VISÃO SOBRE A DFC

Itens	Grupo	Atuação	Likert					Mediana
			1	2	3	4	5	
PERC21	1	Servidor público (exceto professor universitário)	8	7	9	15	5	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	5	2	3	7	6	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	1	1	3	1	7	5
	TOTAL		14	10	15	23	18	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 4,698</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,095</i>	<i>Ex. Sig. = 0,095</i>				
<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 10,624</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,005**</i>	<i>Ex. Sig. = 0,005**</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,228		Sig. (2 ext.) = 0,042*					
PERC26	1	Servidor público (exceto professor universitário)	15	1	8	8	12	3
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	11	4	3	3	2	2
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	2	2	1	4	3
	TOTAL		30	7	13	12	18	3
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 3,979</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,137</i>	<i>Ex. Sig. = 0,137</i>				
<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 3,631</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,163</i>	<i>Ex. Sig. = 0,171</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,116		Sig. (2 ext.) = 0,304					
PERC27	1	Servidor público (exceto professor universitário)	30	5	5	3	1	1
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	17	2	2	2	0	1
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	4	1	1	1	6	4
	TOTAL		51	8	8	6	7	1
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 12,256</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,002**</i>	<i>Ex. Sig. = 0,002**</i>				
<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 7,521</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,023*</i>	<i>Ex. Sig. = 0,025*</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = 0,246		Sig. (2 ext.) = 0,028*					
PERC28	1	Servidor público (exceto professor universitário)	4	4	7	12	17	4
	2	Professor universitário (servidor público ou não)	7	1	3	6	6	4
	3	Profissionais liberais – assessoria/consultoria	3	0	0	4	6	4
	TOTAL		14	5	10	22	29	4
	<i>Kruskal-Wallis Test</i>	<i>Chi-Square = 2,812</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,245</i>	<i>Ex. Sig. = 0,247</i>				
<i>Median Test</i>	<i>Chi-Square = 1,688</i>	<i>Asymp. Sig. = 0,430</i>	<i>Ex. Sig. = 0,454</i>					
Rô de Spearman	Coeficiente de Correlação com Atuação = -0,061		Sig. (2 ext.) = 0,594					

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: Variável de agrupamento: atuação. Consistência interna das respostas deste agrupamento: $\alpha = 0,644$. **Significante no nível de 0,01. *Significante no nível de 0,05.

Ambas, PERC26 e PERC27, ligam-se à PERC21 nesse *cluster*, cujos dados apontam que 51,25% dos respondentes concordam que a DFC deve ter outra forma de representação. Desses concordantes, 57,00% opinaram de forma parcial (classe

4), o que pode sugerir que eles entendem que o atual modelo precisa ser melhorado e não substituído por completo.

Observa-se ainda que 63,75% dos dados apontam que a DFC é feita por obediência normativa (PERC28). A maior proporção de concordantes ocorreu no grupo 3 (76,92%), seguida pelo grupo 1 (65,91%). As respostas do grupo 1 à PERC28 estão corroboram ao que eles opinaram em relação à PERC26.

4.2.7 Diferenças entre as variáveis de percepção nos grupos

O fato dos grupos 1, 2 e 3 terem, em conjunto, apresentado distribuições diferentes nas PERC16, PERC18 e PERC27 conduziu a investigação das diferenças de percepção nos grupos de respondentes. Assim, o teste de Kruskal-Wallis foi aplicado nas amostras de respondentes, duas a duas.

Os resultados apontaram que não há diferenças entre as percepções dos integrantes dos grupos 1 e 2, conforme Apêndice E. Quando esse teste foi aplicado aos dados dos grupos 1 e 3, conforme Apêndice F, constatou-se que há diferenças de percepções nas variáveis PERC16, PERC18, PERC20 e PERC21, ao nível de 5,00% de significância, e na variável PERC27, ao nível de 0,01. Em relação à PERC27, também houve diferença de percepção, ao nível de 0,01 de significância, entre os grupos 2 e 3 (Apêndice G).

Ou seja, os resultados da análise conjunta dos três grupos mascararam as diferenças de percepção entre os grupos 1 e 3, no que tange à PERC20 e à PERC21. Nas PERC16, PERC18 e PERC21 existe uma maior proporção de concordantes do que discordantes e neutros no grupo 3, em relação ao grupo 1.

Na PERC20 ocorre o inverso: existe uma maior proporção de discordantes do que concordantes e neutros no grupo 3, em relação ao grupo 1. Na PERC27, a mediana das respostas dos grupos 1 e 2 foi a classe 1, enquanto que a do grupo 3 foi a classe 4, ou seja, a maioria dos profissionais liberais entendem que a DFC é desnecessária, enquanto a maioria dos demais respondentes têm opinião contrária.

4.2.8 Discussões gerais sobre os itens de percepção

Conforme foi descrito, em 90,00% dos itens analisados (exceto PERC16, PERC18 e PERC27), pelo teste de Kruskal-Wallis, não se rejeitou a hipótese nula de amostras que foram geradas de populações com a mesma distribuição, o que possibilita realizar inferências sobre o teste de igualdade das medianas para essas variáveis. Para cada um desses vinte e sete itens de percepção, considerando o nível de significância de 0,05, há evidências de ausência de correlação estatística com a variável atuação. Apenas na PERC21 rejeitou-se a hipótese nula de que as amostras provêm de populações com medianas iguais.

Nos outros três itens (PERC16, PERC18 e PERC27), como há evidências de que as amostras provêm de populações com distribuições que não são todas iguais, não é possível fazer inferências sobre as medianas populacionais. A hipótese alternativa de que pelo menos uma mediana populacional é diferente das demais pode ocorrer ao acaso. Nesses aspectos, houve indicação de associação estatística com a variável atuação. De modo geral, as diferenças de percepções observadas na PERC16, na PERC18 e na PERC27 ocorreram entre contadores dos grupos 1 e 3.

Em relação às percepções, conforme a descrição realizada nas subseções 4.2.1 à 4.2.7, notam-se, de forma geral, opiniões conflitantes acerca de alguns itens. De um lado, esses profissionais sinalizaram que a qualidade informacional das

DCASP melhorou com a inclusão da DFC/STN (PERC01), que suas informações são adequadas com o seu papel informacional (PERC02), para a tomada de decisão (PERC03) e para representar adequadamente as especificidades do setor público brasileiro (PERC12), sendo compreensíveis para usuários internos (PERC04). De outro, estão divididos quanto à compreensibilidade da DFC/STN para usuários externos (PERC08), sobre a identificação dos recursos e de seus fluxos pelo mecanismo de FR (PERC13 e PERC14) e se é possível segregar os recursos ordinários dos vinculados (PERC19).

A opinião deles sobre a PERC19 possui correlação estatística com a percepção deles sobre a identificação dos recursos ordinários (PERC17) e vinculados (PERC18), respectivamente, ao nível de 0,05 e 0,01 de significância. Ou seja, eles entendem que esses recursos devam ser identificados, mas estão indecisos sobre se a DFC/STN permite segregá-los.

Se o objetivo das DCASP é fornecer informações úteis sobre o ente público que reporta a informação, com o intuito de auxiliar seus diversos usuários na tomada de decisão, bem como na prestação de contas e na responsabilização (STN, 2017b), o fato de não haver consenso entre os contadores que atuam com a CASP sobre a utilidade da DFC para usuários externos e sobre as especificidades do setor público brasileiro parece ir de encontro às características qualitativas informação contábil, notadamente a da relevância, da representação fidedigna e da compreensibilidade. O fato de tratar o mecanismo de FR apenas como informação complementar (gerencial) pode ter influenciado nas respostas dos servidores públicos que não são professores, dado que esses profissionais são usuários internos (que podem lidar com essas informações no dia a dia) e que a proporção entre concordantes e discordantes é equivalente.

Ademais, mesmo opinando que a qualidade das informações da atual estrutura da DFC/STN é adequada com o seu papel informacional (PERC02) e para a tomada de decisão (PERC03), esses contadores, mesmo havendo divergências entre alguns deles, apontaram que esse demonstrativo deve ter outra forma de apresentação (PERC21), sendo feito por obediência normativa (PERC28). Essa percepção em relação à PERC02 e à PERC03 está relacionada estatisticamente com a opinião concordante da maioria deles sobre o papel dos mecanismos de controle interno e externo, no que tange à adoção de medidas para melhorar as informações contábeis (PERC30), ou seja, que a qualidade está adequada enquanto a fiscalização não se manifesta de forma contrária.

Isso não quer dizer que esses mecanismos de controle são exclusivos na adoção de medidas para melhorar as informações evidenciadas na DFC, mas que a opinião deles parece interessar a esses profissionais. Além disso, quando argumentados sobre se a forma atual da DFC/STN influencia na compreensão do conteúdo informacional (PERC22) e na tomada de decisão pelos usuários (PERC23), a maioria sinalizou concordar ou não se posicionar em relação a esses aspectos.

De forma geral, este trabalho ratifica a pesquisa de Calado e Teixeira (2016), que sugerem haver resistência em relação à DFC e que esta demonstração é divulgada por obrigação normativa, devido, provavelmente, à baixa adaptação cultural e no ambiente de trabalho. Ademais, suas informações parecem não ser compreensíveis para os usuários externos, além de ser um demonstrativo em que os profissionais contábeis possuem discordância, conforme Calado e Teixeira (2016) propuseram.

Além disso, mesmo não tendo sido conduzida na forma de experimento, aponta que a forma de apresentação desse demonstrativo pode influenciar no processo de tomada de decisão por parte dos usuários, conforme apontaram Klammer e Reed (1990), Goyal (2004), Orpurt e Zang (2009), Bradbury (2011), Kojima (2012), Zhao (2013), Zhao e El-Masry (2013), Ramlugun e Hosanee (2014), Abdullah, Majed e Aymen (2016). Pela metodologia adotada, não é possível ratificar ou refutar a hipótese de que alguns usuários não se baseiam nas informações contidas na DFC para tomar decisões, nem mesmo em outros relatórios financeiros, conforme fez Kwok (2002).

A desagregação de informações pelo mecanismo de Fonte/Destinação de recursos ainda é um ponto de indecisão, embora a maioria concorde que os recursos orçamentários e extraorçamentários, bem como os ordinários e os vinculados devam ser evidenciados. Isso não corrobora, nem refuta os trabalhos de Libby e Brown (2013) e de Bonner, Clor-Proell e Koonce (2014), em relação aos gestores desagregarem informações quando lhes for conveniente.

Por fim, não é possível corroborar com o estudo de Carvalho et al. (2013), de que os respondentes tendem a preferir o modelo de apresentação que eles conhecem, dado que não foram testadas, no mínimo, duas estruturas de DFC e também pela opinião nas respostas. Porém, revelou que esses profissionais entendem ser adequado haver outra forma de apresentação da DFC para as entidades do setor público brasileiro.

As causas que levaram essas pessoas a se posicionarem assim não estão claras e carecem de estudos. Independente disso, na próxima seção foi proposta uma estrutura alternativa para a DFC do setor público, que deve ser entendida como uma sugestão de melhoria ao atual modelo da STN. Destaca-se que esse modelo de

DFC da União foi um avanço para a CASP, no sentido de abrir caminho para a transparência das informações financeiras dos entes federados e para a adequação aos padrões internacionais de contabilidade.

Capítulo 5

5 MODELO PROPOSTO PARA A DFC NO SETOR PÚBLICO

5.1 JUSTIFICATIVA E METODOLOGIA

Modelo é um termo usado em diversos campos do conhecimento e possui várias naturezas, estruturas e funções, sendo uma representação sistêmica e aproximada de algo (COOPER; SCHINDLER, 2003; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012). A partir das percepções diversificadas e, até mesmo, conflitantes de contadores que atuam com a CASP, buscou-se propor uma melhoria na estrutura de evidenciação da DFC/STN, como forma de adequá-la aos padrões internacionais de contabilidade, sem negligenciar as especificidades do setor público nacional.

Ao se falar em propor uma determinada estrutura contábil é necessário ter prévio conhecimento do setor e do ramo de atuação da entidade, de tal forma a adequá-la às suas peculiaridades, a fim de que ela gere e potencialize informações para a tomada de decisão (MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012). Para isso, inicialmente, foi necessário recorrer à pesquisa bibliográfica, a fim de levantar informações nas áreas de CASP, de contabilidade aplicada ao setor privado, de finanças públicas e de orçamento aplicado ao setor público.

Essa revisão teórica serviu para buscar apontamentos, gerar reflexões e dar sustentação a essa proposta, que se mostra viável e oportuna, uma vez que os requisitos de transparência estão postos, que está em tramitação no Congresso Nacional a Proposta de Lei Complementar da Qualidade do Gasto Fiscal, que as informações por competência no setor público ainda não estão adequadas e que os fluxos de caixa são a alternativa contábil para retratar o regime orçamentário

(MACHADO; HOLANDA, 2010; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010; PIGATTO et al., 2010; FERNANDES; BEZERRA FILHO, 2016). Essa proposta tem caráter teórico normativo, que advém de órgãos reguladores e/ou de teóricos de contabilidade e recomenda o que fazer, ou seja, como deveria ser, verificando se as práticas contábeis estão de acordo com os padrões estabelecidos (MACHADO, 2002; LOPES; MARTINS, 2005; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2012).

Ademais, tem aplicação prática. E com isso visa garantir aos diversos usuários das DCASP informações transparentes sobre os fluxos de recursos, que possam ser úteis para a tomada de decisão, de tal forma a minimizar a assimetria informacional entre os entes públicos e as partes interessadas.

Dessa forma, após realizar a revisão bibliográfica exposta no Capítulo 2 desta dissertação, sobre o setor público brasileiro, sobre a conta Caixa e Equivalentes de caixa, sobre a DFC na IPSAS 2, sobre a atualização que trata do caixa restrito, sobre a dualidade entre informação agregada e desagregada, sobre transparência e sobre as características qualitativas da informação contábil, além de procurar captar as percepções de diversos profissionais contábeis que atuam com a CASP sobre a DFC, buscou-se propor essa melhoria ao atual modelo da STN, que inclui os recursos de natureza extraorçamentária, que evidencia as informações pelo mecanismo de FR e que as segrega pelos grupos de natureza de despesa, como forma de integrar as informações financeiras às orçamentárias.

Insta frisar que a maioria dos respondentes, 67,50%, concorda que a DFC deve identificar os recursos extraorçamentários – PERC16. Além disso, vale lembrar que os participantes estão divididos acerca do atual modelo da STN, no que tange à identificação das FR (PERC13), dos seus fluxos (PERC14) e se é possível segregar os recursos ordinários dos vinculados (PERC19).

Vale lembrar também que as normas internacionais ao tratarem da DFC e da conta Caixa e Equivalentes de caixa, se referiam aos recursos livres, ou seja, aqueles que não tinham restrições quanto ao seu uso (BRAGA; MARQUES, 2001). Somente no final de 2016, o FASB publicou uma atualização na norma, a do caixa restrito, que trata de recursos vinculados. Essa atualização ainda não foi contemplada pelo IPSASB em relação ao setor público.

Antes disso, a STN divulgou um modelo de DFC que incluía os recursos orçamentários vinculados, mas que não contempla os de natureza extraorçamentária (que não são de livre aplicação, mas que estão sob o controle do ente público). Parece uma incoerência, já que evidencia os recursos orçamentários vinculados e não evidencia os extraorçamentários. Se os primeiros foram incluídos, os últimos também deveriam ser incluídos, já que atendem a definição de atividades operacionais da DFC, tanto na norma internacional, como na brasileira, uma vez que não são atividades de investimento, nem de financiamento.

A divulgação da DFC segundo a FR, mecanismo que visa atrelar a origem dos recursos à sua destinação, segregando-os em recursos ordinários e vinculados, mostra-se relevante garantir a transparência das informações à sociedade e auxiliar no processo de *compliance* e de prestação de contas. Cabe lembrar que o planejamento das disponibilidades financeiras segundo esse mecanismo começa com a elaboração do orçamento, ou seja, antes de sua efetiva execução (STN, 2017b).

Assim, além de colaborar com a evidenciação dos gastos públicos, contribui também com os mecanismos de controle interno e externo dos entes públicos, o que inclui o controle social, tendo em vista que permitirá identificar desvios entre o

planejado e o executado. Além disso, essa proposta de melhoria complementar e integraria as informações de outros demonstrativos obrigatórios.

5.2 DFC POR FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS

A partir do que foi exposto, foram idealizadas três formas de apresentação para a DFC (qualquer um dos três formatos atende a proposta de melhoria mencionada na subseção anterior): a primeira evidenciaria o mecanismo de FR (e os seus detalhamentos) no corpo da demonstração contábil – informações desagregadas; a segunda, como preconiza o MCASP em relação ao PCASP, evidenciaria esse mecanismo (e os seus detalhamentos) por meio de informações complementares em Notas Explicativas e/ou em quadros anexos – informações agregadas com complementos; a terceira envolveria uma quantidade “n” de Demonstrações dos Fluxos de Caixa, em que “n” seria o número de FR, ou seja, deveria ser divulgada uma DFC para cada FR.

Nas três formas, seriam incluídos os recursos extraorçamentários nas atividades operacionais e o modelo seria estruturado de forma a identificar os grupos de natureza de despesa (e, se necessário, do detalhamento dessa classificação orçamentária). Qualquer dessas formas auxiliaria no controle e na transparência dos recursos financeiros, ao segregar o que é de livre aplicação do que é vinculado à determinada finalidade. Ademais, auxiliaria os usuários das DCASP, por exemplo, na apuração do superávit financeiro por FR e no controle do que foi desembolsado com pessoal e encargos sociais.

Como vantagens da primeira forma (informações desagregadas) aponta-se a redução no número de Notas Explicativas e de quadros anexos, além de ser gerada

automaticamente, após a parametrização dos sistemas. A desvantagem observada nessa primeira proposta seria a extensão do demonstrativo.

A segunda forma (informação agregada com complementos) teria a vantagem de sintetizar as informações do Quadro Principal, conforme dispõe o atual modelo da STN, mas a desvantagem de ter que incluir um elevado número de Notas Explicativas e/ou de quadros anexos. As Notas Explicativas são lançadas manualmente e podem estar sujeitas a erros e/ou omissões (como o esquecimento em reportá-las) por parte dos contadores.

A terceira forma teria as mesmas vantagens da primeira forma. Como desvantagem teria a quantidade “n” de demonstrativos, que não simplificaria o conjunto de informações reportadas. Ressalta-se que a proposta de melhoria, por qualquer uma dessas três formas, não deve ser considerada um entrave quando se trata de transparência, de *compliance* e de prestação de contas no setor público.

Assim, a forma de apresentação com informações desagregadas se daria conforme Quadro 4. A segunda e a terceira formas não serão apresentadas: a segunda é similar a primeira sem a coluna da FR (e seus detalhamentos, caso existam) e sem os detalhamentos dos ingressos e desembolsos, que devem ser incluídos em Notas Explicativas e/ou em quadros anexos; a terceira é similar a primeira sem a coluna da FR e sem a descrição das FR (a identificação da FR seria realizada abaixo do título do demonstrativo).

Quadro Principal				
<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA				
Exercício: 20XX				
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	FR	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS (I)				
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS				
Receita Tributária				

Descrição da primeira FR de Receita Tributária (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita Tributária (se houver)
 Etc. (se houver)

Receita de Contribuições

Descrição da primeira FR de Receita de Contribuições (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita de Contribuições (se houver)
 Etc. (se houver)

Receita Patrimonial

Descrição da primeira FR de Receita Patrimonial (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita Patrimonial (se houver)
 Etc. (se houver)

Receita Agropecuária

Descrição da primeira FR de Receita Agropecuária (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita Agropecuária (se houver)
 Etc. (se houver)

Receita Industrial

Descrição da primeira FR de Receita Industrial (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita Industrial (se houver)
 Etc. (se houver)

Receita de Serviços

Descrição da primeira FR de Receita de Serviços (se houver)
 Descrição da segunda FR de Receita de Serviços (se houver)
 Etc. (se houver)

Remuneração das Disponibilidades

Descrição da primeira FR de Remuneração das Disponibilidades (se houver)
 Descrição da segunda FR de Remuneração das Disponibilidades (se houver)
 Etc. (se houver)

Outras Receitas Derivadas e Originárias

Descrição da primeira FR de Outras Receitas Derivadas e Originárias (se houver)
 Descrição da segunda FR de Outras Receitas Derivadas e Originárias (se houver)
 Etc. (se houver)

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS (TCR)

Intergovernamentais

da União

Descrição da primeira FR de TCR da União (se houver)
 Descrição da segunda FR de TCR da União (se houver)
 Etc. (se houver)

de Estados e Distrito Federal

Descrição da primeira FR de TCR de Estados e Distrito Federal (se houver)
 Descrição da segunda FR de TCR de Estados e Distrito Federal (se houver)
 Etc. (se houver)

de Municípios

Descrição da primeira FR de TCR de Municípios (se houver)
 Descrição da segunda FR de TCR de Municípios (se houver)
 Etc. (se houver)

Intragovernamentais

Descrição da primeira FR de TCR Intragovernamentais (se houver)

Descrição da segunda FR de TCR Intragovernamentais (se houver)

Etc. (se houver)

Outras TCR

Descrição da primeira FR de Outras TCR (se houver)

Descrição da segunda FR de Outras TCR (se houver)

Etc. (se houver)

INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS**Depósitos restituíveis e Valores Vinculados**

Descrição da primeira FR de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

Descrição da segunda FR de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

Etc. (se houver)

Outros recebimentos extraorçamentários

Descrição da primeira FR de Outros recebimentos extraorçamentários

Descrição da segunda FR de Outros recebimentos extraorçamentários

Etc. (se houver)

DESEMBOLSOS (II)**PESSOAL E DEMAIS DESPESAS****Pessoal e encargos sociais**

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Diárias

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Material de Consumo

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Serviços de Terceiros

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Outras despesas

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA**Juros e correção monetária da Dívida Interna**

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Juros e correção monetária da Dívida Externa

Descrição da primeira FR (se houver)

Descrição da segunda FR (se houver)

Etc. (se houver)

Outros Encargos da Dívida

Descrição da primeira FR (se houver)
 Descrição da segunda FR (se houver)
 Etc. (se houver)

TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS (TC)

Intergovernamentais

a União

Descrição da primeira FR de TC da União (se houver)
 Descrição da segunda FR de TC da União (se houver)
 Etc. (se houver)

a Estados e Distrito Federal

Descrição da primeira FR de TC de Estados e Distrito Federal (se houver)
 Descrição da segunda FR de TC de Estados e Distrito Federal (se houver)
 Etc. (se houver)

a Municípios

Descrição da primeira FR de TC de Municípios (se houver)
 Descrição da segunda FR de TC de Municípios (se houver)
 Etc. (se houver)

Intragovernamentais

Descrição da primeira FR de TC Intragovernamentais (se houver)
 Descrição da segunda FR de TC Intragovernamentais (se houver)
 Etc. (se houver)

Outras TC

Descrição da primeira FR de Outras TC (se houver)
 Descrição da segunda FR de Outras TC (se houver)
 Etc. (se houver)

DESEMBOLSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

Pagamento de Restos a Pagar (RP) processados

Descrição da primeira FR (se houver)
 Descrição da segunda FR (se houver)
 Etc. (se houver)

Pagamento de RP não processados

Descrição da primeira FR (se houver)
 Descrição da segunda FR (se houver)
 Etc. (se houver)

Depósitos restituíveis e valores vinculados

Descrição da primeira FR (se houver)
 Descrição da segunda FR (se houver)
 Etc. (se houver)

Outros Desembolsos Extraorçamentários

Descrição da primeira FR (se houver)
 Descrição da segunda FR (se houver)
 Etc. (se houver)

FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (III) = (I) - (II)	FR	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
--	-----------	-------------	------------------------	---------------------------

Descrição, por linhas, de todas as FR das atividades operacionais

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	FR	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS (IV)				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
OUTROS INGRESSOS DE INVESTIMENTOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
DESEMBOLSOS (V)				
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
OUTROS DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS (VI) = (IV) - (V)	FR	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Descrição, por linhas, de todas as FR das atividades de investimentos				
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS	FR	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS (VII)				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Mobiliárias				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
Operações de Crédito Contratuais				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL RECEBIDAS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
OUTROS INGRESSOS DE FINANCIAMENTOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
DESEMBOLSOS (VIII)				
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
OUTROS DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTOS				
Descrição da primeira FR (se houver)				
Descrição da segunda FR (se houver)				
Etc. (se houver)				
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE	FR	Nota	Exercício	Exercício
FINANCIAMENTOS (IX) = (VII) - (VIII)			Atual	Anterior
Descrição, por linhas, de todas as FR das atividades de investimentos				
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO	FR	Nota	Exercício	Exercício
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (X) = (III) + (VI) + (IX)			Atual	Anterior
Descrição, por linhas, de todas as FR utilizadas no exercício atual e que estão sob controle do ente				
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA INICIAL				
Descrição, por linhas, de todas as FR oriundas de exercício anterior que estão sob controle do ente				
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA FINAL				
Descrição, por linhas, de todas as FR utilizadas no exercício atual, sejam as oriundas de exercício anterior, sejam as geradas no exercício atual				
Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função				
<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO				
Exercício: 20XX				
	Nota	Exercício	Exercício	
		Atual	Anterior	

Legislativa
Judiciária
Essencial à Justiça
Administração
Defesa Nacional
Segurança Pública
Relações Exteriores
Assistência Social
Previdência Social
Saúde
Trabalho
Educação
Cultura
Direitos da Cidadania
Urbanismo
Habitação
Saneamento
Gestão Ambiental
Ciência e Tecnologia
Agricultura
Organização Agrária
Indústria
Comércio e Serviços
Comunicações
Energia
Transporte
Desporto e Lazer
Encargos Especiais
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função

Quadro 4: Estrutura proposta de DFC por fonte/destinação de recursos
Fonte: Elaborado pelo autor.

Essa estrutura desagregada seria composta por dois quadros: Quadro Principal; e Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função. Observa-se que esta proposta atenderia a Lei nº 4.320, Art. 2º, § 1º, I, bem como o Art. 52, II, LRF, permitindo a integração com as informações de natureza orçamentária, dado que as receitas seriam evidenciadas por categoria econômica e fontes e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza de despesa.

Nessa proposta, conforme Figura 2, o campo das informações do Quadro Principal é dividido em níveis: campos de 1º nível, que correspondem aos detalhamentos dos ingressos ou dos desembolsos de recursos financeiros de cada um dos fluxos de caixa das atividades (o Quadro Principal do atual modelo da STN

possui apenas este 1º nível); campos de 2º nível, que correspondem aos detalhamentos dos campos de 1º nível (há quadros anexos no atual modelo da STN que evidenciam informações deste 2º nível, porém não abrangem, se necessário, outras informações, como o mecanismo de FR, caso fosse essa a informação a ser inserida nesse campo); campos de 3º nível, que correspondem aos detalhamentos, caso sejam necessários, dos campos de 2º nível (não existem campos de 3º nível no atual modelo da STN e, no exemplo da Figura 2, seriam as descrições das FR); e assim sucessivamente, até a evidenciação de todo o mecanismo de FR (para se chegar a esse detalhamento por FR, é necessário, no mínimo, que todas as origens de receita e todos os grupos de natureza de despesa já tenham sido evidenciados).

Quadro Principal		<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		Exercício: 20XX		
Campo das informações:						
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS				FR Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS (I)						
1º Nível	→	RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS				
2º Nível	→	Receita Tributária				
3º Nível	→	Descrição da primeira FR de Receita Tributária (se houver)				
3º Nível	→	Descrição da segunda FR de Receita Tributária (se houver)				
3º Nível	→	Etc. (se houver)				
2º Nível	→	Receita de Contribuições				
3º Nível	→	Descrição da primeira FR de Receita de Contribuições (se houver)				
3º Nível	→	Descrição da segunda FR de Receita de Contribuições (se houver)				
3º Nível	→	Etc. (se houver)				
2º Nível	→	Receita Patrimonial				
etc.		Descrição da primeira FR de Receita Patrimonial (se houver)				

Figura 1: Níveis do campo das informações da estrutura proposta para a DFC no setor público
Fonte: Elaborado pelo autor.

Como exemplo, cita-se que os campos de 1º nível dos ingressos dos fluxos de caixa das atividades operacionais são “receitas derivadas e originárias”, “transferências correntes recebidas” (TCR) e “ingressos extraorçamentários”, enquanto os dos desembolsos são “pessoal e demais despesas”, “juros e encargos da dívida”, “transferências concedidas” e desembolsos extraorçamentários. “Receita tributária”, “receita de contribuições” e “receita patrimonial” são exemplos de campos de 2º nível de “receitas derivadas e originárias”, pois detalham este campo de 1º

nível. A “descrição da primeira FR de receita tributária”, se houver, é um exemplo de campo de 3º nível de “receita tributária”, tendo em vista que detalha este campo de 2º nível.

Ademais, cita-se que os ingressos e desembolsos dos fluxos de caixa das atividades terão, no mínimo, dois níveis de campos de informações. Em relação ao número máximo, não há limites, mas, por essa proposta, sugere-se que seja elaborado até a descrição das FR sem seus detalhamentos facultativos. Para um nível mais analítico de evidenciação, ou seja, que inclua os detalhamentos facultativos das FR, deve ser observada a materialidade e o custo-benefício das informações, bem como o equilíbrio entre as características qualitativas da informação contábil.

Nessa estrutura, em cada item das atividades (operacionais, de investimentos ou de financiamentos), os ingressos ou os desembolsos, sejam orçamentários ou extraorçamentários, seriam descritos pelo mecanismo de FR (e seus detalhamentos, se houverem), de tal forma a retratar os fluxos de recursos de cada um. Como exemplo, utilizando-se de códigos da tabela anexa do MCASP (STN, 2017a), sem se preocupar com os seus detalhamentos, dado que ambos são de aplicação facultativa, cita-se que se um determinado ingresso tributário do exercício corrente (20x1) for desmembrado em recursos ordinários (FR 1.20x1.001), em vinculados à educação (FR 1.20x1.111) e à saúde (FR 1.20x1.211), serão descritas essas três fontes como campos de 3º nível do campo de 2º nível “receita tributária”. Esses códigos serão incluídos na coluna FR, na mesma linha das suas descrições.

Os desembolsos, por exemplo, com pessoal, sejam para os recursos de livre aplicação, sejam para os vinculados, também seriam individualizados segundo esses mecanismos. Ao mencionar este exemplo com os códigos da tabela anexa do

MCASP (STN, 2017a), de forma diversa ao do documento original, foi incluído o ano do exercício atual, para que seja mantido um mesmo padrão, pois esse anexo prevê a inclusão do ano somente para exercícios anteriores.

O mesmo vale para um recebimento de caução contratual, por exemplo, no exercício anterior e que permanecesse sob o controle da entidade no exercício atual. O código para esse evento seria 2.20x0.970.

Para ilustrar a aplicação da forma desagregada das informações da DFC para o setor público, foi elaborado um exercício teórico que teve como base o exercício resolvido em Bezerra Filho (2014, p. 149-210). O seu desenvolvimento e a evidenciação das demonstrações contábeis encontram-se no Apêndice H. O Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função continuaria a ser elaborado da forma atual e foi incluído nesse exercício teórico, como forma de atender a Lei nº 4.320.

Cita-se ainda que para apresentar a segunda forma de apresentação (informação agregada com complementos), cada nível (por exemplo, campo de informação de 1º nível) dos campos das informações da primeira forma de apresentação (informações desagregadas) daria origem a uma Nota Explicativa ou um quadro anexo com seu respectivo nome, e neste haveria o detalhamento (os campos de informação de 2º nível) desse nível que deu nome ao complemento (campo de informação de 1º nível). E assim se daria sucessivamente até se chegar ao detalhamento por meio do mecanismo de FR.

A proposta de evidenciação dos ingressos e desembolsos extraorçamentários na estrutura da DFC atenderia, por fim, o que é estabelecido pelas normas internacionais de Contabilidade e minimizaria a necessidade de realizar ajustes nesse demonstrativo, em razão de eventos dessa natureza, como no caso de

pagamento de retenções (STN, 2014). A necessidade de ajustes se dá em virtude da atual estrutura da DFC para o setor público se restringir à movimentação do subgrupo do código da conta contábil do PCASP “Caixa e Equivalentes de caixa”. Entende-se que os “Depósitos Restituíveis” deveriam abranger todos os recursos extraorçamentários (o que inclui, por exemplo, às retenções e os restos a pagar não processados liquidados a pagar) e ser um título desse subgrupo (“Caixa e Equivalentes de caixa”), e não um título do subgrupo “Demais créditos e valores a curto prazo”. No exercício teórico, para os “Depósitos Restituíveis”, seguiu-se o que prevê o PCASP.

Capítulo 6

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação teve dois objetivos: verificar a percepção de distintos profissionais contábeis que atuam com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público acerca da forma de apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), conforme modelo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no MCASP e na ICP 08; e estruturar um modelo de DFC, a partir das percepções de distintos profissionais contábeis e das normas internacionais de Contabilidade, compatível com as especificidades da administração pública brasileira, para integrá-la aos demais demonstrativos contábeis.

Inicialmente, identificou-se que a amostra de respondentes é, de maneira geral, homogênea no que tange aos aspectos de perfil. O tempo de formação em Ciências Contábeis e de experiência profissional deles é bem diversificado, não sendo a média um bom parâmetro de medida de posição para essas variáveis.

Em relação ao primeiro objetivo, os resultados, de forma geral, apontaram que os contadores ainda possuem dúvidas em relação à DFC e que divergem em alguns pontos, mesmo considerando que a maioria possui algum tipo de pós-graduação concluída. Essas opiniões divergentes em relação a alguns dos trinta itens de percepção são ratificadas pelo número de *clusters* formados: seis.

Esses *clusters* foram denominados: “qualidade informacional interna”; “forma de apresentação atual”; “tipos de usuários”; “controle gerencial”; “tipos de recursos”; e “visão sobre a DFC”. À exceção dos dados do agrupamento “visão sobre a DFC”,

que possui confiabilidade de 0,644, todos os demais possuem alfa de Cronbach maior que 70,00%.

Quando segregados pela atuação dos respondentes, foi observado que há diferenças estatísticas significativas entre a opinião deles sobre a identificação e evidenciação dos recursos extraorçamentários e dos recursos vinculados na DFC, bem como se a DFC é ou não necessária. Em relação a esse último aspecto, a percepção dos profissionais liberais diverge dos demais respondentes.

No geral, a maioria sugeriu que essa demonstração deveria: ter outra forma de apresentação; e identificar os recursos ordinários e vinculados, bem como os orçamentários e extraorçamentários. Isso, aliado à possível revogação da Lei nº 4.320/1964 e aos padrões internacionais, motivou a condução do segundo objetivo, ou seja, na melhoria da estrutura da STN para destacar o mecanismo de fonte/destinação de recursos, bem como os recursos de natureza extraorçamentária.

Em relação às divergências nas respostas, seria interessante investigar as causas que levam distintos profissionais que atuam com a CASP, de forma prática ou teórica, a terem percepções diferentes sobre uma mesma informação acerca da DFC, como a formação de cada um deles ou até mesmo a não reflexão acerca da melhoria das demonstrações contábeis. O grupo de profissionais liberais foi o que apresentou maiores dissimilaridades nas respostas em relação ao grupo dos contadores que são servidores públicos (exceto professores universitários).

O grupo dos professores universitários, que são ou não servidores públicos, demonstrou ser mais otimista em relação à utilização e a compreensibilidade das informações da DFC, conforme modelo da STN, para usuários internos. Outro ponto que é possível de análise é o desenvolvimento de experimentos, similares aos desenvolvidos nas pesquisas que deram sustentação teórica a esta dissertação, que

trabalhem com a informação agregada e com a desagregada pelo método direto, ou com a apresentação das informações pelos métodos direto e indireto, de tal forma a captar percepções de usuários e buscar melhorias para esse demonstrativo.

A busca de melhorias nos demonstrativos contábeis visa contribuir com o planejamento orçamentário e fiscal, com o controle dos gastos públicos e com a tomada de decisão por parte dos usuários das informações do setor público. Ademais, visa reduzir a assimetria informacional entre o Governo e as partes interessadas, ao melhorar a transparência das informações dos entes governamentais, conforme preconiza as normas internacionais de contabilidade e a legislação brasileira.

Assim, a maior restrição deste trabalho foi o número de respondentes da amostra e, conseqüentemente, dos grupos. Sugerem-se novas pesquisas sobre a percepção dos contadores que militam na área da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, seja em relação à forma de apresentação das demonstrações contábeis, seja em relação à qualidade das informações divulgadas à sociedade. Sugerem-se também pesquisas que procurem desenvolver indicadores de análise para a DFC, bem como que busquem realizar comparações entre entes federados com características similares.

Espera-se que esta dissertação possa contribuir com o debate dos profissionais contábeis que atuam no setor público, sejam os que atuam no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, sejam os que atuam nos órgãos de controle interno ou externo, sejam os que atuam como docentes ou pesquisadores, sejam os que atuam como profissionais liberais de assessoria ou consultoria, acerca desse e/ou de demonstrativos contábeis. Espera-se ainda que essa proposta de melhoria apresentada à estrutura da STN venha a ser adotada no

futuro pelos entes federados, uma vez que a adoção do regime de competência no setor público caminha a passos curtos e que esse demonstrativo contábil é apropriado e alternativo às informações orçamentárias divulgadas no país.

Salienta-se que a representação adequada das especificidades do setor público brasileiro nos demonstrativos contábeis pode ser um caminho adequado para retomar a confiança e os investimentos por parte dos provedores de recursos. Entende-se ser adequado que a Secretaria do Tesouro Nacional padronize nacionalmente o mecanismo de fonte/destinação de recursos, deixando a cargo dos entes públicos apenas o detalhamento desse instrumento de controle de recursos. Essa padronização, caso seja realizada, pode facilitar a compreensão dos usuários acerca da utilização dos recursos arrecadados, bem como sobre a consolidação das contas públicas pela União.

Espera-se que essa proposta por fonte/destinação de recursos faça parte, pelo menos, da evidenciação da Demonstração dos Fluxos de Caixa, das contas de natureza financeira no Balanço Patrimonial (para fins de apuração de superávit financeiro por fonte/destinação de recursos e para atender o estabelecido na atualização do FASB que trata do caixa restrito) e do Balanço Orçamentário, a fim de que toda a sociedade possa verificar se o que está sendo orçado está sendo executado, além de identificar variações do planejamento. Espera-se, por fim, que a DFC seja de fato utilizada pelos gestores públicos tomarem decisão, bem como pela sociedade, a fim de que esta realize o controle externo e social dos gastos públicos, tanto em relação às normas estabelecidas, como em relação ao uso adequado dos recursos.

REFERÊNCIAS

ABDULLAH, S. H.; MAJED, A. Q.; AYMEN, M. A. The preference of direct or indirect methods in preparing the statement of cash flows in decision making: an academic perspective. **International Journal of Economics and Finance**, v. 8, n. 2, p. 206-214, Jan. 2016. DOI: 10.5539/ijef.v8n2p206.

ABEYSINGHE, C. SAMANTHI, D. Accrual basis and political interest in public sector accounting: the case of a Municipal Council in Sri Lanka. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, v. 6, n. 3, p. 58-68, July 2016. DOI: 10.6007/IJARAFMS/v6-i3/2161.

ADHIKARI, P.; GARSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. **Accounting Forum**, v. 40, p. 125-142, 2016. DOI: 10.1016/j.accfor.2016.02.001.

ALSHUJAIRI, M. H. A. Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 5, n. 24, p. 1-20, 2014.

AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J. Governmental financial reporting of heritage assets from a user needs perspective. **Financial Accountability & Management**, v. 30, n. 2, p. 150-174, May. 2014.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C. e; ALVES, F. J. dos S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 643-675, maio/jun. 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612125158>.

BARBOSA FILHO, N. O desafio macroeconômico de 2015-2018. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 403-425, jul./set. 2015.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Orçamento aplicado ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BITTENCOURT, G. M.; MATTOS, L. B. de; LIMA, J. E. de. Heterogeneidade institucional e o ingresso de investimento direto estrangeiro na economia brasileira. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 46, n. 2, p. 281-310, abr./jun. 2016.

BONNER, S. E.; CLOR-PROELL, S. M.; KOONCE, L. Mental accounting and disaggregation based on the sign and relative magnitude of income statement items. **The Accounting Review**, v. 89, n. 6, p. 2087-2114, Nov. 2014. DOI: 10.2308/accr-50838.

BRADBURY, M. Direct or Indirect Cash Flow Statements?. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 2, p. 124-130, 2011. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2011.00130.x.

BRAGA, R.; MARQUES, J. A. V. da C. Avaliação da liquidez das empresas através da análise da demonstração de fluxos de caixa. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 25, p. 6-23, jan./abr. 2001.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 27 jul. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 jul. 2016.

CALADO, J. E. de S.; TEIXEIRA, A. M. C. Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 3, p. 485-503, set./dez. 2016. DOI: 10.21714/1984-3925_2016v19n3a8.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PLP 295/2016**: Projeto de Lei Complementar. Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

CAMPOS, F. de A. O.; PEREIRA, R. A. de C. Corrupção e ineficiência no Brasil: uma análise de equilíbrio geral. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 46, n. 2, p. 373-408, abr./jun. 2016.

CARVALHO, R. de M. Fé; LIMA, D. V. de; FERREIRA, L. O. G. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na ANATEL. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012.

CARVALHO, V. G. de; SILVA, J. J. da; MENDES, C. J. F.; SILVA, J. D. G. da. A forma como o balanço patrimonial é apresentado altera a percepção do usuário externo quanto à interpretação do conteúdo informacional? Uma investigação no contexto brasileiro e cabo-verdiano. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 21, p. 71-86, set./dez. 2013. DOI: <http://dx.doi.org.br/10.5007/2175-8069.2013v10n21p71>.

CARVALHO JÚNIOR, C. V. de O.; CORNACCHIONE, E.; ROCHA, A. F. da; ROCHA, F. T. Mapeamento cognitivo cerebral de auditores e contadores em julgamentos de continuidade operacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 28, n. 73, p. 132-147, jan./abr. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201703430>.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010. DOI: 10.1177/0020852310372449.

_____; VANHEE, C.; MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; CAUWENBERGE, P. Van. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 0, n. 0, p. 1-20, 2014. DOI: 10.1177/0020852314546580.

CÎRSTEA, A. The need for public sector consolidated financial statements. **Procedia Economics and Finance**, v. 15, p. 1289-1296, 2014. DOI: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00590-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00590-5).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 18 out. 2016.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. de S.; SILVA, L. M. da; MACEDO, M. A. da S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 153-176, jan./fev. 2012.

CRUZ, M. do C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 721-743, jul./set. 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1679-395131556>.

DAGA, K.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S. Demonstração dos fluxos de caixa: controle gerencial ou obediência normativa? **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 9, n. 1, p. 93-112, jan./mar. 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rc-ufba.v9i1.9977>.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 204-223, maio/ago. 2016. DOI: 10.14392/asaa.2016090205.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. Financial Accounting Foundation. Financial Accounting Series. Accounting Standards Update 2016-18. **Statement of cash flow (topic 230):** restricted cash (a consensus of the FASB emerging issues task force). United States of America: FASB, Nov. 2016. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168619952&acceptedDisclaimer=true>. Acesso em: 19 nov. 2016.

GOYAL, M. K. A survey on popularity of the direct method of cash flow reporting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 2, n. 2, p.41-52, 2004.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o *disclosure* de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, jan./abr. 2013.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European Commission Adoption of IPSAS to reform financial reporting. **ABACUS**, v. 47, n. 4, p. 525-552, 2011. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x.

GUIMARÃES, T. de A.; MEDEIROS, P. H. R. A relação entre governo eletrônico e governança eletrônica no governo federal brasileiro. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 4, p. 1-18, dez. 2005.

HAIR Jr., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

HOEK, M. P. Van Der. From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. **Public Budgeting & Finance**, v. 25, n. 1, p. 32-45, Mar. 2005. DOI: 10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x.

HOMERO JUNIOR, P. F. Crítica metodológica e epistemológica de pesquisas contábeis experimentais publicadas no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 10, n. 2, p. 220-233, abr./jun. 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v10i2.1378>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. IPSAS 2 – cash flow statements. In: _____. **Handbook of international public sector accounting pronouncements**. (2016 edition, volume I). New York, US: IPSASB®, 2016. p. 217-242. Disponível em: <<https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IPSASB-2016-Handbook-Volume-1.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. **About us**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/about-us/>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IPSASB. **About IPSASB**. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

JONES, R.; CARUANA, J. A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards, in the context of accruals in UK government accounting. **Accounting, Economics, and Law**, v. 4, n. 3, p. 265-282, Sept. 2014. DOI 10.1515/ael-2014-0005.

KLAMMER, T. P.; REED, S. A. Operating cash flow formats: does format influence decisions? **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 9, n. 3, p. 217-235, Autumn 1990. DOI: 10.1016/0278-4254(90)90011-N.

KOJIMA, K. Decision usefulness of cash flow information format: an experimental study. **International Review of Business**, v. 12, n. 3, p. 23-44, 2012.

KWOK, H. The effect of cash flow statement format on lenders' decisions. **The International Journal of Accounting**, v. 37, n. 3, p. 347-362, 2002. DOI: 10.1016/S0020-7063(02)00171-1.

LASWAD, F.; REDMAYNE, N. B. IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. **Australian Accounting Review**, v. 25, n. 2, p. 175-184, 2015. DOI: 10.1111/auar.12052.

LIBBY, R.; BROWN, T. Financial statement disaggregation decisions and auditors' tolerance for misstatement. **The Accounting Review**, v. 88, n. 2, p. 641-665, Mar. 2013. DOI: 10.2308/accr-50332.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MAGHARIEE, A. E.; NEGHABI, Z. H.; ABDI, R. Application of accrual accounting in Iran municipalities. **Management Science Letters**, v. 5, n. 3, p. 257-260. 2015.

MALAQUIAS, R. F.; MACHADO, T. R. B.; SÁ, F. F. de. Expressões de incerteza em pronunciamentos contábeis: há algum efeito do tempo nas diferenças de percepção?. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 20, n. 1, p. 20-37, jan./abr. 2017. DOI: 10.21714/1984-3925_2017v20n1a2.

MARÔCO, J. **Análise estatística com o SPSS Statistics**. 6. ed. Portugal: Perô Pinheiro, 2014.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A.; MIRANDA, G. J. Conhecendo o negócio. Conhecendo os fundamentos contábeis do “modelo do negócio”. In: _____. **Análise avançada das demonstrações contábeis**: uma abordagem crítica. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, G. de A.; DOMINGUES, O. **Estatística geral e aplicada**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

MATOS, L. dos S.; IMLAU, J. M.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; VICENTE, E. F. R. Análise e mapeamento sobre a avaliação da evidenciação dos atos públicos dos entes governamentais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 18, n. 2, p. 119-138, mai./ago. 2015.

MUSSARI, R. EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, p. 299-312, Oct. 2014. DOI 10.1515/ael-2014-0019.

ORPURT, S. F.; ZANG, Y. Do direct cash flow disclosures help predict future operating cash flows and earnings?. **The Accounting Review**, v. 84, n. 3, p. 893-935, May. 2009. DOI: 10.2308/accr.2009.84.3.893.

OULASVIRTA, L. O. Governmental financial accounting and european harmonisation: case study of Finland. **Accounting, Economics, and Law**, v. 4, n. 3, p. 237-263, Sept. 2014a. DOI 10.1515/ael-2014-0006.

_____. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272–285. May. 2014b. DOI: 10.1016/j.cpa.2012.12.001.

PEDERNEIRAS, M. M. M.; DIAS, J. C. R.; LOPES, J. E. de G.; MACÊDO, J. M. A. Uma investigação na complementaridade do fluxo de caixa e do balanço financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Sousa, v. 3, n. 3, p. 99-120, 2013. DOI: <https://doi.org/10.18696/reunir.v3i3.156>.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 66, n. 3, p. 425-448, jul./set. 2015. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B. de.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios

na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

QUINTANA, A. C.; JACQUES, F. V. S.; MACAGNAN, C. B. **Transparência: instrumento para governança pública no Brasil**. Porto Alegre: Entremeios, 2013.

RAMLUGUN, V. G.; HOSANEE, P. Users' perception on cash flow reporting practices in Mauritius. **Studies in Business and Economics**, v. 9, n. 3, p. 82-96, 2014.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010.

RODRIGUES, A.; PAULO, E. Introdução à análise multivariada. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coord.). **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-72.

ROSA, F. S. da; SILVA, L. C. da; SOARES, S. V. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Contabilidad y Negocios**, Lima, v. 10, n. 19, p. 27-42, jul./dez. 2015.

SALLEH, K.; AZIZ, R. Ab.; BAKAR, Y. N. Abu. Accrual accounting in government: is fund accounting still relevant?. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 164, p. 172-179, Dec. 2014. DOI: 10.1016/j.sbspro.2014.11.065.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **IPC 08: Metodologia para elaboração da demonstração dos fluxos de caixa**. STN: Brasília, 2014. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/CPU_IPC08_DFC.pdf/0d347255-c9a8-40ee-8f4d-ef9142a277e5>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. **Fonte/destinação de recursos**. STN: Brasília, 2017a. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/Fonte+e+Destina%C3%A7%C3%A3o+de+Recursos.pdf/f0d7fe52-23b0-4f09-8727-3d2040d9bac5>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios**. 7. ed. STN: Brasília, 2017b. Disponível em:
<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. **Plano de contas aplicado ao setor público**. STN: Brasília, 2016. Disponível em: <<http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 229**, de 2009 (complementar) – Lei da Qualidade Fiscal - Agenda BRASIL 2015. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

SHARMA, D. S.; ISELIN, E. R. The decision usefulness of reported cash flow and accrual information in a behavioural field experimente. **Accounting and Business Research**, v. 33, n. 2, p. 123-135, Feb. 2003a. DOI: 10.1080/00014788.2003.9729639.

_____; _____. The relative relevance of cash flow and accrual information for solvency assessments. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 30, n. 7-8, p. 1115-1140, Sept./Oct. 2003b. DOI: 10.1111/1468-5957.05421.

SILVA, A. C. da; MACEDO, M. A. da S.; SAUERBRONN, F. F. O impacto da avaliação de ativos imobilizados no setor público: um estudo de caso. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 2012, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2012.

SILVA, J. P. da; NIYAMA, J. K.; RODRIGUES, A. M. Análise da percepção dos participantes do processo normativo do IASB sobre a proposta de revisão da estrutura conceitual. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 9, n. 3, p. 243-261, set./dez. 2016.

SLOMSKI, V.; MELLO, G. R. de; TAVARES FILHO; F.; MACÊDO, F. de Q. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. Tradução Vera Regina Lima de Farias e Flores, revisão técnica Ana Maria Lima de Farias. 10. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

VERDUGO, J. C. M. **El papel de las normas internacionales de contabilidad del sector público en la armonización y modernización contable del sector público: especial referencia al caso de México**. 2016. 258 p. Tesis (Doctoral em Contabilidad y Auditoría) – Faculdade de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Cantabria, México.

ZHAO, L. Does the presentation format of the statement of cash flows affect analysts' cash flow forecast. **The Journal of International Management Studies**, v. 8, n. 2, p. 49-53, Aug. 2013.

_____; EL-MASRY, E. E. Assessing the ability of the direct method format of the statement of cash flows to boost financial analysts judgment accuracy. **The Journal of Human Resources & Adult Learning**, v. 9, n. 2, p. 1-7, Dec. 2013.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 66, p. 242-254, set./dez. 2014. DOI: 10.1590/1808-057x201410820.

APÊNDICE A – CITAÇÕES UTILIZADAS E JUSTIFICATIVAS PARA FORMULAR OS ITENS DE PERCEPÇÃO

Item	Referência	Citação
PERC01	Calado e Teixeira (2016, p. 486)	O papel do IPSASB “é desenvolver normas contábeis de alta qualidade para a elaboração das demonstrações contábeis das entidades públicas.”
	Calado e Teixeira (2016, p. 487)	A aprovação das NBCASP “[...] é uma iniciativa para melhorar a qualidade da informação contábil.”
	Calado e Teixeira (2016, p. 488)	“As novas normas trouxeram inovações como a Demonstração dos Fluxos de Caixa, [...]”.
	Calado e Teixeira (2016, p. 496)	“[...]; e há resistência à demonstração dos fluxos de caixa.”
	Calado e Teixeira (2016, p. 485)	Os resultados “apontam também [...] baixa adesão às Demonstrações dos Fluxos de Caixa.”
A afirmativa “a qualidade das informações das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro melhorou com a inclusão da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08” foi elaborada a partir da ideia de melhoria da qualidade das informações contábeis em virtude do processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade. A inclusão da DFC, de forma normativa pela STN, em virtude desse processo, mostrou na pesquisa de Calado e Teixeira (2016) resistência e baixa adesão à sua evidenciação, o que pode prejudicar a qualidade das informações divulgadas. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.		
PERC02	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião a qualidade das informações contidas nas Demonstrações serão adequadas para o seu papel?”
	STN (2017b, p. 23-24)	O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e para a tomada de decisão.
	A afirmativa “a qualidade das informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada com o seu papel informacional” foi elaborada a partir da pergunta acima do questionário de Calado e Teixeira (2016), modificando o termo “demonstrações” por “DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08”, em virtude do foco do estudo e da competência normativa da STN, sem mudar o sentido da frase. O MCASP, ao tratar do objetivo das demonstrações contábeis, sugere que existem dois focos para divulgação: prestação de contas e responsabilização; e tomada de decisão. O foco desta questão foi o primeiro e possui relação com a transparência do que se pretende retratar para fins de prestação de contas e responsabilização. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC03	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião a qualidade das informações contidas nas Demonstrações serão adequadas para o seu papel?”
	Carvalho et al. (2013, p. 78)	“A forma como as demonstrações financeiras são apresentadas influenciam no julgamento dos usuários das informações contábeis na tomada da decisão.”
	STN (2017b, p. 23-24)	O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e para a tomada de decisão.
	A afirmativa “a qualidade informativa da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada para a tomada de decisão” é similar a anterior, modificando seu foco de acordo com a afirmativa do questionário de Carvalho et al. (2013). O MCASP, ao tratar do objetivo das	

	demonstrações contábeis, sugere que existem dois focos para divulgação: prestação de contas e responsabilização; e tomada de decisão. O foco desta questão foi o segundo e possui relação com a utilidade das informações do atual modelo da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, para fins de tomada de decisão dos seus diversos usuários. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC04	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião, as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário interno?”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são compreensíveis para usuários internos” foi realizada de forma semelhante à pesquisa de Calado e Teixeira (2016), trocando o termo “demonstrações” por “DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08”, em virtude do foco do estudo e da competência normativa da STN, sem mudar o sentido da frase. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC05	Calado e Teixeira (2016, p. 487)	“[...] as demonstrações contábeis são fundamentais para a gestão pública, pois além de evidenciar a situação e as variações do patrimônio, poderá possibilitar a tomada de decisão pelos gestores e a promoção da transparência e do controle social.”
	Calado e Teixeira (2016, p. 501)	“Na sua opinião as informações das Demonstrações são utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos gestores do respectivo Ente Público para tomar decisão” foi inserida com base na citação acima e na afirmativa do questionário de Calado e Teixeira (2016) para saber a opinião dos profissionais acerca do uso das informações contábeis da DFC por pessoas que ocupam cargo de chefia, direção e/ou gestão na Administração Pública, ou seja, usuários internos que têm algum tipo de poder decisório. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC06	Calado e Teixeira (2016, p. 501)	“Na sua opinião as informações das Demonstrações são utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos servidores do respectivo Ente Público para saber sobre os ingressos e os desembolsos de recursos” foi inserida com base na afirmativa do questionário de Calado e Teixeira (2016), modificando apenas o enfoque de gestores para servidores. Servidores aqui envolvem todos os funcionários públicos, independente de ocupar cargo de chefia. Atualmente, muitos entes federados estão passando por dificuldades financeiras e há casos de parcelamento de salários e de atraso no pagamento de fornecedores. O intuito aqui foi procurar saber a opinião dos profissionais acerca do uso das informações contábeis da DFC pelos servidores, uma vez que essa demonstração procura retratar a gestão do fluxo dos recursos financeiros. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC07	Calado e Teixeira (2016, p. 501)	“Na sua opinião as informações das Demonstrações são utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Interno do respectivo Ente Federativo” foi inserida com base na afirmativa do questionário de Calado e Teixeira (2016), modificando apenas o enfoque de gestores para os mecanismos de Controle Interno de cada ente federado. O Controle Interno na Administração Pública compreende o plano de organização e todos os mecanismos para salvaguardar ativos, garantir a eficiência no uso de recursos, o cumprimento das leis e do que foi planejado, além de zelar pela exatidão e pela fidelidade das informações. Ou seja, deve ser anterior ao Controle Externo, que é exercido principalmente pelos Tribunais de Contas. O intuito dessa afirmativa foi procurar saber a opinião dos profissionais acerca do uso das informações contábeis da DFC pelo Controle Interno, que deve realizar auditoria, inspeções e diligências para prevenir algum tipo de risco. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC08	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário externo.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são compreensíveis para usuários externos” foi realizada de forma semelhante à pesquisa de Calado e Teixeira (2016), trocando o termo “demonstrações” por “DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08”, em	

	virtude do foco do estudo e da competência normativa da STN, sem mudar o sentido da frase. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC09	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário externo.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas por investidores e credores do respectivo Ente Federativo” foi incluída para saber a opinião dos profissionais acerca da utilização das informações desse demonstrativo por investidores e credores, tendo em vista que diversas normas tratam de forma expressa que esses são os principais tipos de usuários externos interessados nas informações contábeis.	
PERC10	Calado e Teixeira (2016, p. 500)	“Na sua opinião as informações de cada Demonstração são compreendidas pelo usuário externo.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Externo do respectivo Ente Federativo” foi incluída para saber a opinião dos profissionais acerca da utilização das informações desse demonstrativo pelo Controle Externo, que é exercido principalmente pelos Tribunais de Contas, que possuem o dever de fiscalizar os entes federados no que tange a inspeção contábil, financeira, legal, orçamentária, operacional e patrimonial.	
PERC11	Calado e Teixeira (2016, p. 487)	“[...] as demonstrações contábeis são fundamentais para a gestão pública, pois além de evidenciar a situação e as variações do patrimônio, poderá possibilitar a tomada de decisão pelos gestores e a promoção da transparência e do controle social.”
	A afirmativa “as informações da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, são utilizadas pelos mecanismos de Controle Social do ente” foi incluída para saber a opinião dos profissionais acerca da utilização das informações desse demonstrativo pela população (Controle Social), a quem cabe escolher seus representantes no Executivo e no Legislativo.	
PERC12	STN (2017b, p. 136)	“O controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.”
	A afirmativa “o atual modelo de DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequado para representar as especificidades do setor público brasileiro” foi elaborada a partir do MACSP. O setor público, que é complexo, possui algumas especificidades e requisitos que são apontados no MCASP, dentre as quais se destaca o mecanismo de fonte/destinação de recursos. Sobre isso, procurou-se saber dos profissionais se o atual modelo da DFC está adequado.	
PERC13	STN (2017b, p. 136)	“O controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.”
	STN (2017b, p. 138)	“A vantagem da utilização desse mecanismo consiste na simplificação do plano de contas, pois, com o uso das informações complementares, são necessários poucos subtítulos de contas contábeis para controle das fontes/destinações, ficando a fonte/destinação dos recursos evidenciada nas informações complementares.”
	STN (2017b, p. 402)	“A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.”
	STN (2017b, p. 402)	“Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.”
	A afirmativa “a DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite identificar as Fontes/Destinação de recursos” foi elaborada a partir das citações acima, extraídas do MCASP. A DFC não permite identificar os recursos financeiros que estão sob o controle do ente segundo o mecanismo de fonte/destinação de recursos, dado que esse mecanismo é tratado como informação complementar. Foi incluída no questionário, para saber a opinião dos profissionais acerca disso.	

PERC14	STN (2017b, p. 136)	“O controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.”
	STN (2017b, p. 138)	“A vantagem da utilização desse mecanismo consiste na simplificação do plano de contas, pois, com o uso das informações complementares, são necessários poucos subtítulos de contas contábeis para controle das fontes/destinações, ficando a fonte/destinação dos recursos evidenciada nas informações complementares.”
	STN (2017b, p. 402)	“A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.”
	STN (2017b, p. 402)	“Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.”
A afirmativa “a DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite identificar os fluxos de recursos, por meio do mecanismo Fontes/Destinação de recursos” foi elaborada a partir das citações acima, extraídas do MCASP. Embora a DFC segregue os recursos financeiros segundo os fluxos de atividades, não é possível identificar esses recursos segundo o mecanismo de fonte/destinação de recursos, dado que é tratado como informação complementar. Foi incluída no questionário, para saber a opinião dos profissionais acerca disso.		
PERC15	STN (2017b, p. 36)	“Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.”
	STN (2017b, p. 402)	“A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.”
	STN (2017b, p. 402)	“Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.”
A afirmativa “a DFC deve identificar os recursos orçamentários” foi inserida para saber a opinião dos profissionais acerca dos recursos arrecadados de forma originária ou derivada e que dependem de autorização legislativa para serem executados. A DFC retrata os recursos orçamentários que transitam pela conta Caixa e Equivalentes de Caixa. Foi incluída no questionário, para saber a opinião dos profissionais acerca disso.		
PERC16	STN (2017b, p. 36)	“Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.”
	STN (2017b, p. 402)	“A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento.”
	STN (2017b, p. 402)	“Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.”
A afirmativa “a DFC deve identificar os recursos extraorçamentários” foi inserida para saber a opinião dos profissionais acerca dos recursos de terceiros que transitoriamente estão sob o controle do ente federativo e que independem de autorização legislativa para serem executados. A DFC não evidencia os recursos registrados na conta Depósitos Restituíveis. Foi incluída no questionário, para saber a opinião dos profissionais acerca disso.		
PERC17	STN (2017b, p. 136)	“b. Destinação Ordinária: é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.”
	A afirmativa “a DFC deve identificar os recursos ordinários” foi elaborada a partir a citação acima, com o intuito de saber dos profissionais se esse demonstrativo deve evidenciar os recursos financeiros de livre aplicação (não vinculados).	

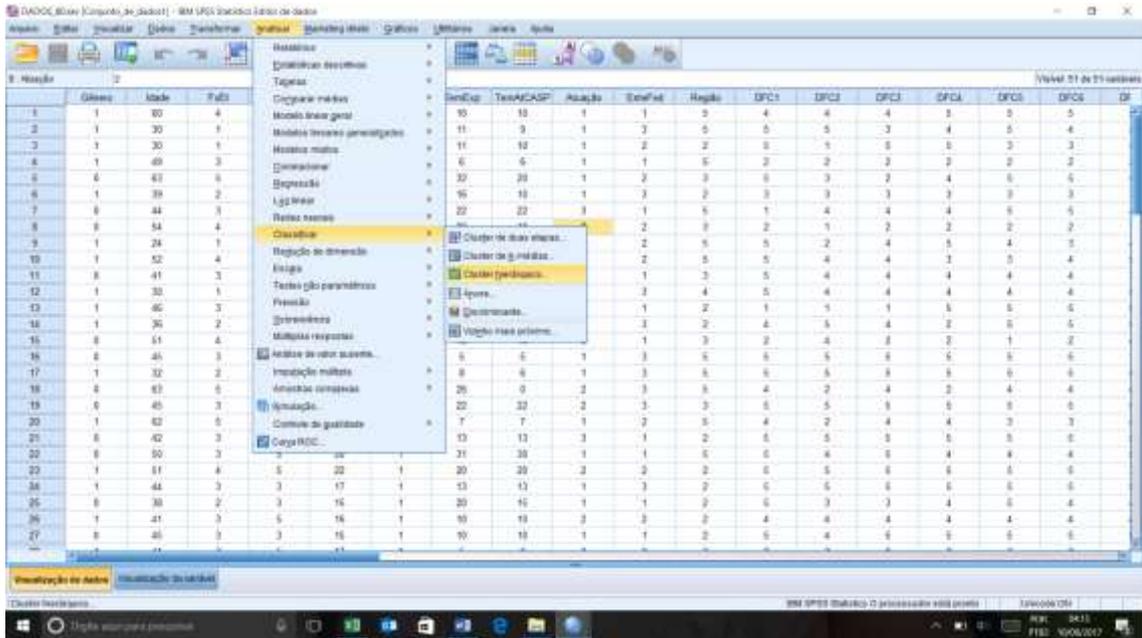
PERC18	STN (2017b, p. 136)	“a. Destinação Vinculada: é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma;”
	A afirmativa “a DFC deve identificar os recursos vinculados” foi elaborada a partir a citação acima, com o intuito de saber dos profissionais se esse demonstrativo deve evidenciar os recursos financeiros que não são de livre aplicação.	
PERC19	STN (2017b, p. 136)	“a. Destinação Vinculada: é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma; b. Destinação Ordinária: é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.”
	A afirmativa “a atual estrutura de DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, permite segregar os recursos ordinários dos vinculados” buscou saber a opinião dos profissionais se é possível identificar no atual modelo da STN o que é de livre aplicação, separado do que é vinculada a alguma finalidade específica.	
PERC20	Carvalho et al. (2013, p. 79)	“O relatório é apresentado de forma clara”
		“O relatório é apresentado de forma objetiva”
		“O relatório é apresentado de forma adequada”
	A afirmativa “a forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, é adequada, clara e objetiva” é uma combinação de três afirmativas do questionário de Carvalho et al. (2013), trocando o termo “relatório” por “DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08”. Essa junção ocorreu para verificar a opinião dos profissionais sobre essas três características de forma combinada. Embora as informações do atual modelo sejam objetivas, parece faltar clareza em relação à segregação de recursos ordinários e vinculados, o que pode comprometer a interpretação dos usuários.	
PERC21	Carvalho et al. (2013, p. 78)	“O usuário prefere outro tipo de apresentação gráfica do relatório.”
	A afirmativa “a DFC deveria ter outra forma de representação” foi elaborada para saber a opinião dos profissionais acerca do que eles acham do atual modelo de evidenciação. Teve como origem a afirmativa acima do questionário de Carvalho et al. (2013).	
PERC22	Carvalho et al. (2013, p. 78)	“A forma como as demonstrações financeiras são apresentadas influenciam na compreensão do conteúdo informacional pelos usuários das informações contábeis.”
	STN (2017b, p. 23-24)	O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e para a tomada de decisão.
	A afirmativa “a forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, influencia na compreensão do conteúdo informacional” foi elaborada para saber a opinião dos profissionais acerca do que eles acham do atual modelo de evidenciação. Teve como origem a afirmativa acima do questionário de Carvalho et al. (2013). O MCASP, ao tratar do objetivo das demonstrações contábeis, sugere que existem dois focos para divulgação: prestação de contas e responsabilização; e tomada de decisão. O foco desta questão foi o primeiro e possui relação com a transparência do que se pretende retratar para fins de prestação de contas e responsabilização. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC23	Carvalho et al. (2013, p. 78)	“A forma como as demonstrações financeiras são apresentadas influenciam no julgamento dos usuários das informações contábeis na tomada da decisão.”
	STN (2017b, p. 23-24)	O objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e para a tomada de decisão.
	A afirmativa “a forma de apresentação da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, influencia no julgamento dos usuários na tomada de decisão” foi elaborada para saber a opinião dos profissionais acerca do que eles acham do atual modelo de evidenciação. Teve como origem a	

	afirmativa acima do questionário de Carvalho et al. (2013). O MCASP, ao tratar do objetivo das demonstrações contábeis, sugere que existem dois focos para divulgação: prestação de contas e responsabilização; e tomada de decisão. O foco desta questão foi o segundo e possui relação com a utilidade das informações do atual modelo da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08, para fins de tomada de decisão dos seus diversos usuários. Em virtude disso, optou-se por inseri-la no questionário.	
PERC24	Carvalho et al. (2013, p. 78)	Efeito propriedade: “o usuário prefere outro tipo de representação gráfica do relatório financeiro.”
	Carvalho et al. (2013, p. 83)	“Em relação ao efeito propriedade, buscou-se identificar se os usuários das informações contábeis tendem a preferir escolher o modelo de representação das demonstrações que já conhecem.”
	A afirmativa “devido ao efeito propriedade (supervalorização do que se tem ou daquilo que se detêm), os usuários das informações contábeis tendem a preferir escolher o modelo de representação da DFC que eles conhecem” foi inserida com o mesmo sentido do questionário de Carvalho et al. (2013), trocando o termo “demonstrações” por “DFC”, em virtude do foco deste trabalho, para saber a opinião dos profissionais acerca disso.	
PERC25	Carvalho et al. (2013, p. 79)	“Consigo identificar a situação de liquidez corrente”
	A afirmativa “é possível identificar a situação de liquidez do Ente Federativo por meio da DFC, conforme modelo do MCASP/IPC 08” foi formulada com base na afirmativa acima do questionário de Carvalho et al. (2013), sendo direcionada estritamente à DFC. Como esse demonstrativo trata de recursos financeiros, buscou-se saber a opinião dos profissionais sobre o assunto.	
PERC26	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 93)	“O objetivo do estudo é verificar a utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa [...] como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas.”
	A ideia de propor a afirmativa “se a DFC fosse facultativa, não faria” surgiu ao ler o objetivo do estudo de Daga, Kruger e Mazzioni (2015), para saber a opinião dos profissionais sobre o que eles acham de elaborar a DFC, caso esse demonstrativo não fosse de divulgação obrigatória.	
PERC27	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 93)	“O objetivo do estudo é verificar a utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa [...] como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas.”
	A ideia de propor a afirmativa “a DFC é desnecessária” surgiu ao ler o objetivo do estudo de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e teve o intuito de os profissionais expressarem o ponto de vista deles sobre a utilidade da DFC.	
PERC28	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 93)	“O objetivo do estudo é verificar a utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa [...] como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas.”
	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 106)	Os dados evidenciam que a DFC é utilizada “[...] como instrumento gerencial e não apenas para atender a obrigatoriedade normativa.”
	A ideia de propor a afirmativa “a DFC é feita por obediência normativa” surgiu ao ler o objetivo do estudo de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e a citação acima dessa mesma pesquisa, para saber a opinião dos profissionais sobre o que eles acham de elaborar a DFC, no intuito de ser apenas para atender as normas ou se eles entendem que a sua elaboração possui outras finalidades, como em ser útil para diversos usuários.	
PERC29	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 93)	“O objetivo do estudo é verificar a utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa [...] como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas.”
	Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 106)	Os dados evidenciam que a DFC é utilizada “[...] como instrumento gerencial e não apenas para atender a obrigatoriedade normativa.”

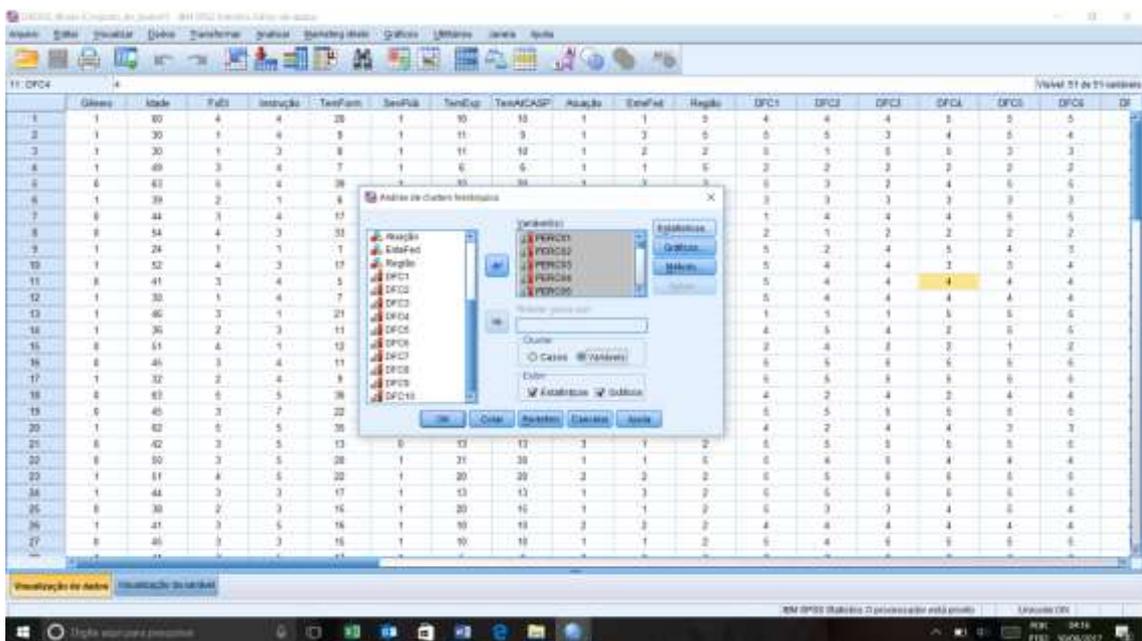
	<p>A afirmativa “a DFC é feita para permitir controle gerencial” surgiu ao ler o objetivo do estudo de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e a citação acima dessa mesma pesquisa, para saber a opinião dos profissionais sobre a utilidade da DFC como suporte aos gestores e aos mecanismos de controle interno do ente federativo.</p>	
PERC30	<p>Daga, Kruger e Mazzioni (2015, p. 106)</p>	<p>Os dados evidenciam que a DFC é utilizada “[...] como instrumento gerencial e não apenas para atender a obrigatoriedade normativa.”</p>
	<p>A afirmativa “os órgãos de controle (interno e externo) são responsáveis para tomar providências para melhorar as informações contábeis” surgiu ao ler citação de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e teve o intuito de captar a percepção dos profissionais sobre se a proposição de melhorias nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público é um dos papéis dos responsáveis pela fiscalização contábil, financeira, legal, orçamentária, operacional e patrimonial.</p>	

APÊNDICE C – PASSO A PASSO NO IBM SPSS STATISTICS 22 E DEMAIS OUTPUTS NÃO APRESENTADOS NO TEXTO

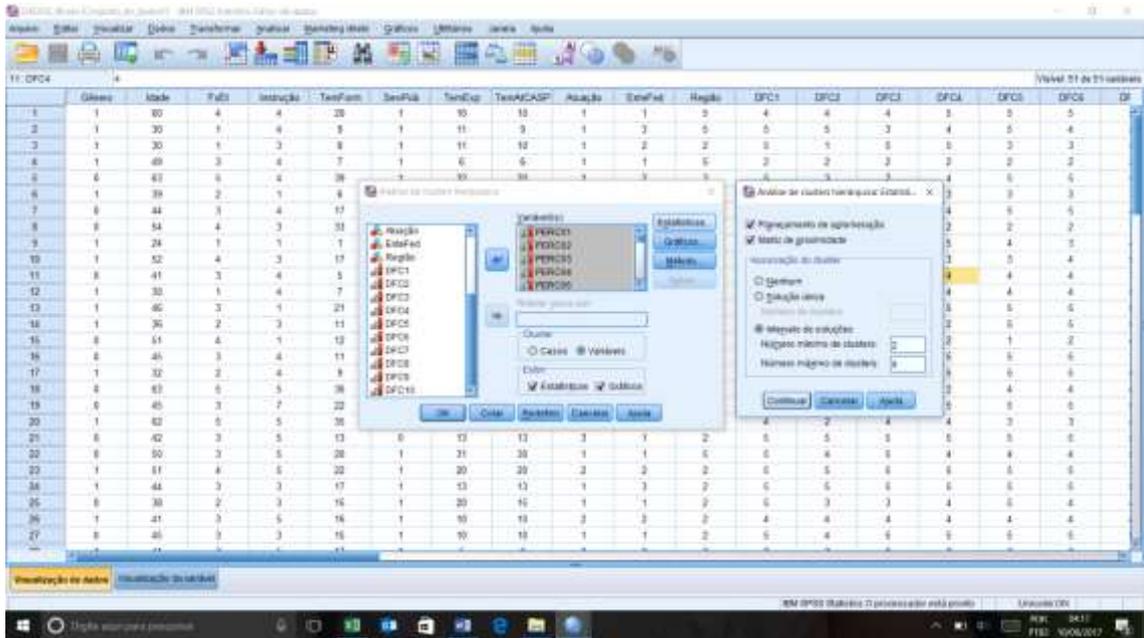
1º passo: Analisar → Classificar → Cluster hierárquico...;



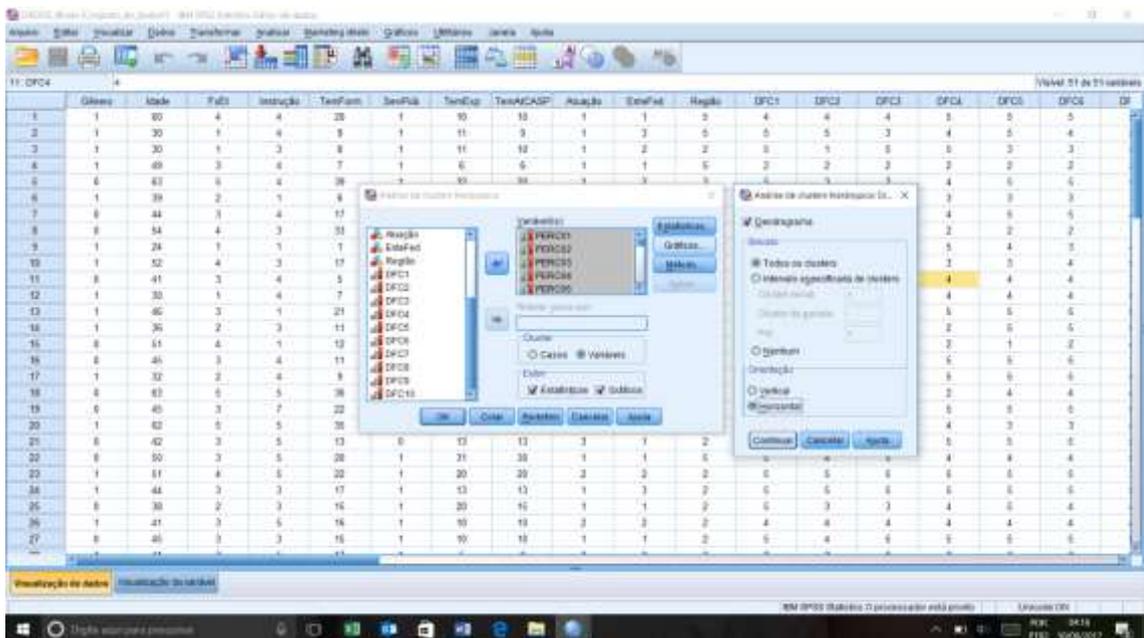
2º passo: Selecionar as variáveis PERC01 a PERC 30 → assinalar “Variáveis” em “Cluster” e “Estatísticas” e “Gráficos” em “Exibir” → clicar no botão “Estatísticas ...”



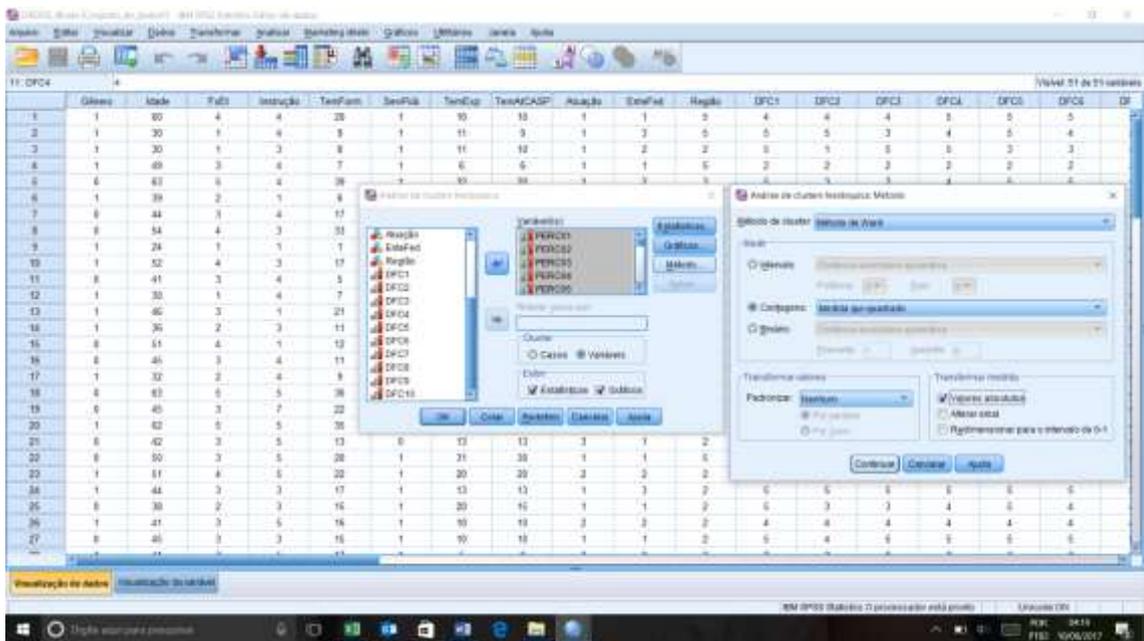
3º passo: Selecionar “Planejamento de aglomeração”, “Matriz de proximidade” e “Intervalo de soluções”, com mínimo de 2 e máximo de 9 clusters → Clicar no botão “Continuar”



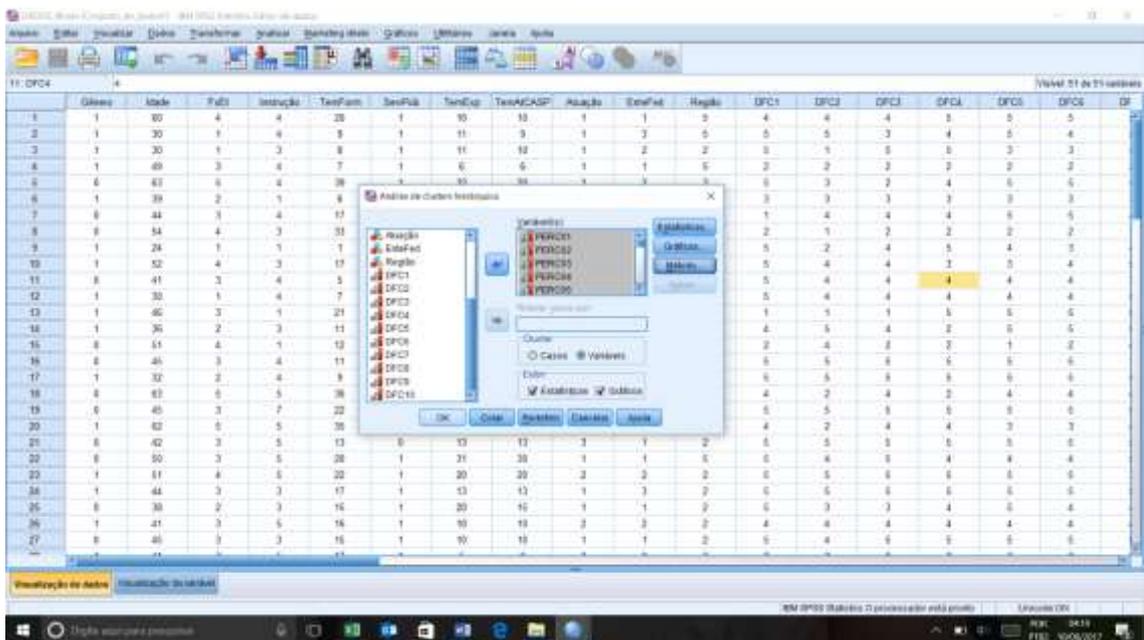
4º passo: Clicar no botão “Gráficos...” → selecionar “Dendrograma” e orientação “Horizontal” → clicar no botão “Continuar”;



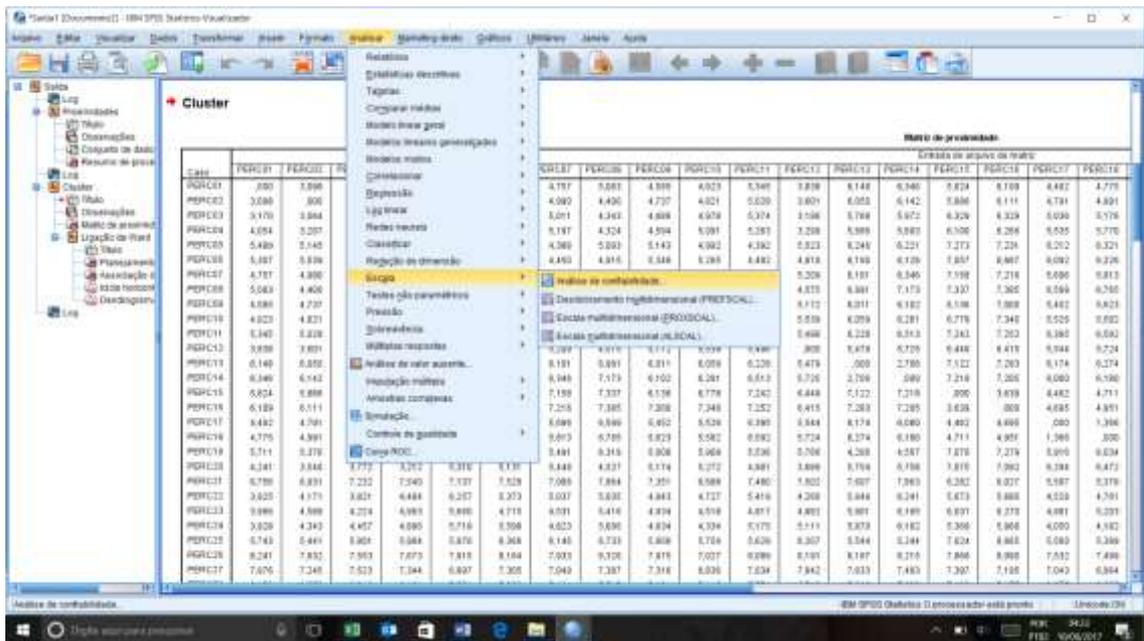
5º passo: Clicar no botão “Método...” → selecionar “Método de Ward”, como método de cluster, “Medida qui-quadrado”, em “Contagens” na opção “Medir” e “Valores absolutos” em “Transformar medida” → clicar no botão “Continuar”;



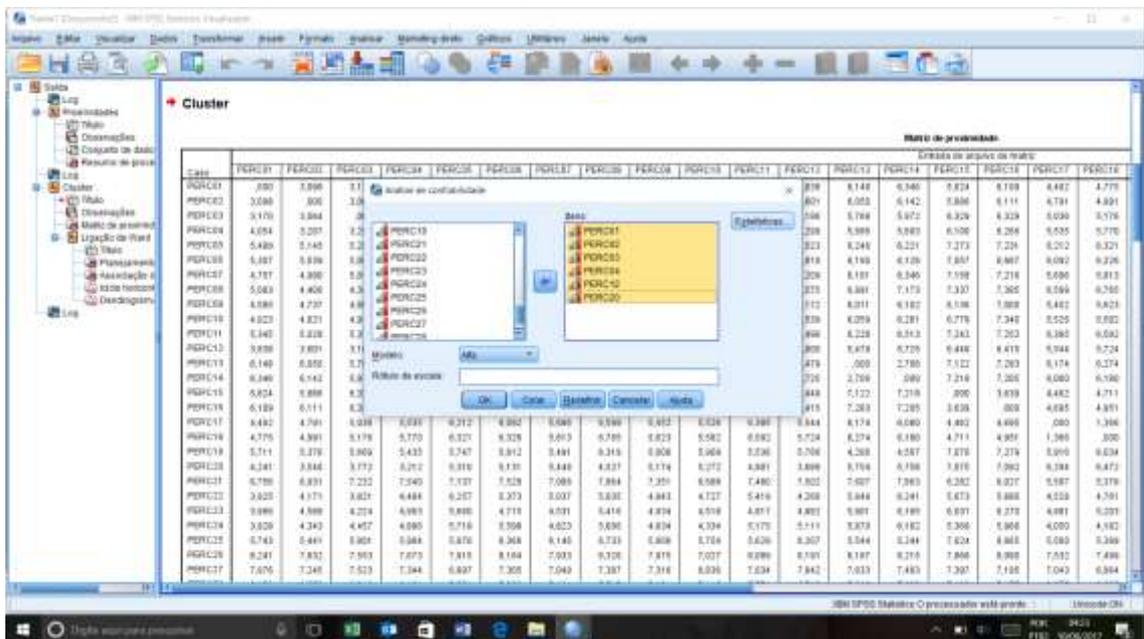
6º passo: Clicar no botão “Ok”;



7º passo: Analisar → Escala → Análise de confiabilidade...;



8º passo: Selecionar as variáveis dos grupos formados para obter o α → Clicar no botão “Ok”;

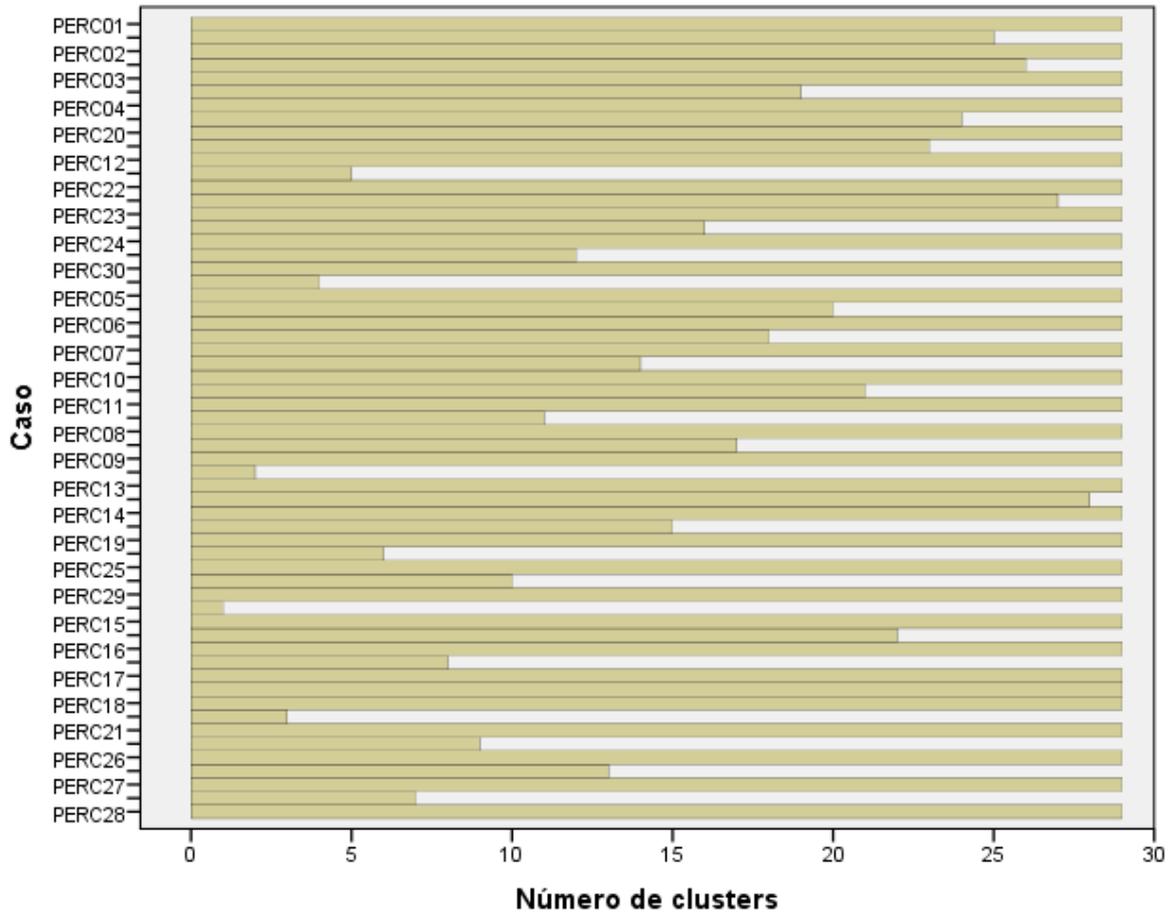


Matriz de proximidade

Caso	Entrada de arquivo de matriz																													
	PERC01	PERC02	PERC03	PERC04	PERC05	PERC06	PERC07	PERC08	PERC09	PERC10	PERC11	PERC12	PERC13	PERC14	PERC15	PERC16	PERC17	PERC18	PERC19	PERC20	PERC21	PERC22	PERC23	PERC24	PERC25	PERC26	PERC27	PERC28	PERC29	PERC30
PERC01	0,000	3,088	3,170	4,054	4,488	5,307	4,757	5,083	4,885	4,923	5,945	3,838	6,148	6,348	6,824	6,108	4,482	4,776	5,111	4,241	6,758	3,828	3,888	3,928	6,743	6,743	6,178	6,178	6,036	4,811
PERC02	3,088	0,000	3,064	3,207	5,145	5,039	4,680	4,400	4,737	4,821	5,028	3,601	6,050	6,142	6,888	6,111	4,781	4,681	5,078	3,540	6,831	4,171	4,588	4,343	6,441	6,441	6,332	7,245	6,058	4,783
PERC03	3,170	3,064	0,000	3,357	5,245	5,097	5,011	4,343	4,888	4,978	5,374	3,180	5,768	5,972	6,339	6,329	5,038	5,176	5,609	3,772	7,332	3,821	4,224	4,457	6,801	6,801	7,653	7,533	6,316	5,022
PERC04	4,054	3,207	3,357	0,000	5,163	5,174	5,197	4,324	4,884	5,061	5,263	3,269	5,886	5,893	6,100	6,266	5,635	5,770	6,484	4,484	8,486	4,868	4,868	4,868	6,884	6,884	7,673	7,344	6,404	5,008
PERC05	5,145	5,039	5,163	5,174	0,000	4,238	4,388	5,093	5,143	4,992	4,392	5,523	6,246	6,212	7,231	6,212	6,321	6,747	5,310	7,137	6,257	5,807	5,807	5,807	6,719	6,719	7,915	6,897	7,654	6,811
PERC06	5,039	5,163	5,174	5,197	4,238	0,000	4,450	4,915	5,143	5,266	4,492	4,810	6,190	6,128	7,057	6,867	6,042	6,338	6,912	5,131	7,538	5,373	4,715	5,568	6,368	6,368	8,164	7,395	7,393	6,395
PERC07	4,757	4,980	5,011	5,107	4,388	4,450	0,000	5,031	5,030	4,492	4,202	5,209	6,101	6,348	7,158	7,318	5,888	6,813	6,491	5,448	7,888	5,037	4,531	4,823	6,148	6,148	7,194	6,488	5,930	
PERC08	5,083	4,400	4,343	4,324	5,083	4,915	5,031	0,000	6,813	5,300	4,744	4,575	6,921	7,173	7,337	7,385	6,560	6,785	6,193	4,597	7,884	5,035	4,518	4,808	6,733	6,733	7,117	6,937	6,183	
PERC09	4,588	4,737	4,680	4,684	5,143	5,348	5,029	4,613	0,000	4,655	4,639	5,172	6,011	6,102	6,156	7,000	5,452	5,823	5,088	5,174	7,851	4,443	4,494	4,834	5,600	5,600	7,491	6,890	6,041	
PERC10	4,523	4,821	4,978	5,091	4,621	5,265	4,462	5,300	4,655	0,000	3,885	5,538	6,059	6,281	6,778	7,940	5,852	6,388	5,272	6,688	4,727	4,518	4,334	5,754	7,027	6,830	7,115	6,654	5,646	
PERC11	5,348	5,028	5,374	5,203	4,382	4,462	4,282	4,744	4,639	3,885	0,000	5,468	6,228	6,513	7,242	7,252	6,385	6,982	5,388	4,601	7,480	5,419	4,817	5,175	6,629	6,089	7,034	7,171	5,905	
PERC12	3,888	3,601	3,180	3,269	5,023	4,819	5,209	4,575	5,172	5,538	5,468	0,000	5,479	5,725	6,449	6,415	5,344	5,724	5,068	7,502	4,266	4,862	5,111	6,207	8,161	7,842	6,710	6,667	5,905	
PERC13	6,148	6,050	5,768	5,886	6,246	6,190	6,101	6,891	6,111	6,059	6,228	5,479	0,000	2,106	6,174	6,274	4,208	5,754	7,607	5,649	5,901	5,870	5,870	5,870	5,844	5,844	8,167	7,833	7,649	6,447
PERC14	6,348	6,142	5,972	5,893	6,221	6,128	6,348	6,128	6,348	6,128	6,513	5,725	2,708	0,000	7,122	7,263	6,080	6,180	4,867	5,758	7,883	6,241	6,185	6,152	6,244	8,215	7,483	7,623	6,477	
PERC15	6,824	6,886	6,329	6,100	7,273	7,057	7,158	7,337	6,138	6,778	7,242	6,449	7,122	7,218	0,000	3,639	4,462	4,711	7,075	6,282	5,673	6,031	6,369	7,024	7,868	7,397	7,183	7,385	6,088	
PERC16	6,109	6,111	6,039	6,268	7,231	6,897	7,218	7,385	7,000	7,340	7,252	6,415	7,283	7,205	3,639	0,000	4,685	4,861	7,719	7,062	6,027	5,880	6,270	6,968	6,865	6,865	8,080	7,185	7,177	7,483
PERC17	4,692	4,791	5,038	5,635	6,212	6,892	6,696	6,599	5,452	5,626	6,592	5,724	6,274	6,180	4,711	4,851	1,386	0,000	1,386	6,874	5,878	4,528	4,881	4,050	5,600	7,532	7,043	6,257	6,251	
PERC18	5,178	5,378	5,689	5,435	5,747	5,812	5,491	6,319	6,008	5,909	5,538	5,746	4,206	4,587	6,004	6,004	6,004	6,004	6,472	5,378	4,761	5,668	5,441	5,612	5,327	4,434	4,200	7,323	6,065	6,654
PERC19	5,711	5,378	5,689	5,435	5,747	5,812	5,491	6,319	6,008	5,909	5,538	5,746	4,206	4,587	6,004	6,004	6,004	6,004	6,472	5,378	4,761	5,668	5,441	5,612	5,327	4,434	4,200	7,323	6,065	6,654
PERC20	4,241	3,540	3,772	3,212	5,310	5,131	5,448	4,537	5,174	5,272	4,901	3,688	5,754	5,783	7,075	7,075	6,264	6,472	4,905	0,000	8,088	0,000	8,088	0,000	8,124	8,124	8,223	7,439	6,142	5,869
PERC21	6,768	6,931	7,332	7,540	7,137	7,528	7,088	7,884	7,361	6,838	7,480	7,500	7,607	7,633	6,037	5,537	5,378	5,378	7,817	8,038	0,000	6,887	6,800	6,124	6,945	6,440	6,319	6,827	7,354	6,489
PERC22	3,068	4,171	3,821	4,684	6,257	5,373	6,037	5,035	4,043	4,737	5,419	4,286	5,849	6,241	6,873	5,850	4,538	4,781	5,668	4,078	6,887	0,000	6,887	4,356	6,170	7,604	7,384	6,333	5,756	5,119
PERC23	3,668	4,589	4,224	4,893	5,600	4,715	4,531	5,410	4,694	4,516	4,617	4,582	5,601	6,165	6,031	6,270	4,861	5,003	4,441	5,132	6,890	2,882	0,000	4,184	5,621	6,850	7,547	6,823	5,846	5,520
PERC24	3,628	4,343	4,457	4,680	5,719	5,588	4,623	5,000	4,894	4,394	5,175	5,111	5,870	6,152	5,389	5,898	4,050	4,182	5,124	5,546	6,124	4,335	4,184	0,000	5,748	7,210	7,001	6,642	5,894	4,774
PERC25	5,431	5,441	5,801	5,894	5,970	6,368	6,146	6,733	5,806	5,754	5,629	6,207	5,544	5,244	7,024	6,895	5,680	5,999	5,327	5,610	6,845	6,170	5,821	5,748	0,000	8,379	8,187	7,333	5,888	6,423
PERC26	8,241	7,832	7,653	7,673	7,815	8,164	7,833	8,326	7,875	7,027	8,089	8,191	8,187	8,215	7,886	8,086	7,532	7,489	8,334	8,223	6,440	7,484	7,660	7,210	8,379	8,000	5,775	6,887	8,038	7,640
PERC27	7,276	7,245	7,523	7,344	8,887	7,305	7,049	7,387	7,316	6,836	7,034	7,842	7,833	7,483	7,397	7,185	7,043	6,984	7,300	7,439	6,319	7,384	7,547	7,001	7,187	5,775	0,000	6,741	7,700	7,872
PERC28	6,178	6,058	6,316	6,404	7,554	7,363	7,194	7,711	7,481	7,115	7,771	6,710	7,649	7,623	7,177	6,287	6,205	6,323	6,142	6,827	6,333	6,823	6,642	7,333	6,642	7,333	6,887	6,741	0,000	7,859
PERC29	6,585	6,610	6,780	6,808	6,811	6,345	6,488	6,554	6,505	6,657	6,447	6,477	7,385	7,483	6,251	6,317	6,065	6,354	6,142	6,756	5,685	5,685	5,685	5,685	6,888	9,038	7,700	7,859	0,000	6,606
PERC30	4,011	4,793	5,202	5,645	6,329	6,574	6,930	6,163	6,041	5,646	6,027	5,505	6,773	7,183	6,088	6,698	5,623	5,713	6,654	5,820	6,489	5,119	5,623	4,774	6,423	7,640	7,872	6,165	6,606	0,000

Planejamento de aglomeração						
Estágio	Cluster combinado		Coeficientes	O cluster de estágio é exibido		Próximo estágio
	Cluster 1	Cluster 2		Cluster 1	Cluster 2	
1	17	18	,683	0	0	22
2	13	14	2,036	0	0	15
3	22	23	3,503	0	0	14
4	2	3	5,035	0	0	5
5	1	2	6,613	0	4	11
6	4	20	8,219	0	0	7
7	4	12	10,013	6	0	11
8	15	16	11,832	0	0	22
9	10	11	13,766	0	0	16
10	5	6	15,885	0	0	12
11	1	4	18,079	5	7	25
12	5	7	20,319	10	0	16
13	8	9	22,625	0	0	19
14	22	24	24,976	3	0	18
15	13	19	27,450	2	0	24
16	5	10	30,131	12	9	19
17	26	27	33,018	0	0	21
18	22	30	35,919	14	0	25
19	5	8	38,878	16	13	26
20	25	29	41,873	0	0	24
21	21	26	45,163	0	17	23
22	15	17	48,616	8	1	27
23	21	28	52,186	21	0	27
24	13	25	55,880	15	20	28
25	1	22	59,683	11	18	26
26	1	5	64,669	25	19	28
27	15	21	70,526	22	23	29
28	1	13	76,801	26	24	29
29	1	15	86,060	28	27	0

Associação do cluster								
Caso	9 Clusters	8 Clusters	7 Clusters	6 Clusters	5 Clusters	4 Clusters	3 Clusters	2 Clusters
PERC01	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC02	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC03	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC04	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC05	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC06	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC07	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC08	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC09	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC10	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC11	2	2	2	2	2	1	1	1
PERC12	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC13	3	3	3	3	3	2	2	1
PERC14	3	3	3	3	3	2	2	1
PERC15	4	4	4	4	4	3	3	2
PERC16	4	4	4	4	4	3	3	2
PERC17	5	4	4	4	4	3	3	2
PERC18	5	4	4	4	4	3	3	2
PERC19	3	3	3	3	3	2	2	1
PERC20	1	1	1	1	1	1	1	1
PERC21	6	5	5	5	5	4	3	2
PERC22	7	6	6	6	6	1	1	1
PERC23	7	6	6	6	6	1	1	1
PERC24	7	6	6	6	6	1	1	1
PERC25	8	7	7	3	3	2	2	1
PERC26	6	5	5	5	5	4	3	2
PERC27	6	5	5	5	5	4	3	2
PERC28	9	8	5	5	5	4	3	2
PERC29	8	7	7	3	3	2	2	1
PERC30	7	6	6	6	6	1	1	1



APÊNDICE E – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 1 E 2

PERCEPÇÃO	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp. Sig</i>	<i>Ex. Sig. =</i>
PERC01	0,290	0,591	0,604
PERC02	0,548	0,459	0,464
PERC03	0,464	0,496	0,503
PERC04	0,083	0,773	0,775
PERC05	1,249	0,264	0,269
PERC06	1,143	0,285	0,289
PERC07	2,718	0,099	0,101
PERC08	0,268	0,604	0,609
PERC09	1,960	0,161	0,162
PERC10	0,017	0,897	0,900
PERC11	0,010	0,919	0,937
PERC12	1,221	0,269	0,275
PERC13	1,406	0,236	0,243
PERC14	0,642	0,423	0,430
PERC15	1,988	0,159	0,161
PERC16	2,038	0,153	0,154
PERC17	1,773	0,183	0,187
PERC18	3,023	0,082	0,083
PERC19	0,787	0,375	0,380
PERC20	0,147	0,701	0,709
PERC21	0,780	0,377	0,379
PERC22	0,746	0,388	0,393
PERC23	0,067	0,796	0,800
PERC24	0,765	0,382	0,388
PERC25	0,207	0,649	0,652
PERC26	3,781	0,052	0,051
PERC27	0,210	0,647	0,663
PERC28	2,367	0,124	0,124
PERC29	0,002	0,968	0,977
PERC30	1,420	0,233	0,237

Nota: Variável de agrupamento: atuação.

APÊNDICE F – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 1 E 3

PERCEPÇÃO	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp. Sig</i>	<i>Ex. Sig. =</i>
PERC01	1,214	0,271	0,284
PERC02	1,837	0,175	0,173
PERC03	3,750	0,053	0,055
PERC04	0,955	0,329	0,335
PERC05	0,186	0,666	0,665
PERC06	0,012	0,914	0,918
PERC07	0,024	0,876	0,895
PERC08	0,042	0,838	0,873
PERC09	0,721	0,396	0,404
PERC10	1,932	0,164	0,174
PERC11	0,223	0,637	0,645
PERC12	0,900	0,343	0,348
PERC13	1,308	0,253	0,252
PERC14	0,441	0,506	0,511
PERC15	1,377	0,241	0,250
PERC16	5,407	0,020*	0,020*
PERC17	2,277	0,131	0,137
PERC18	5,127	0,024*	0,023*
PERC19	1,125	0,289	0,290
PERC20	4,724	0,030*	0,028*
PERC21	4,593	0,032*	0,032*
PERC22	0,022	0,883	0,893
PERC23	0,498	0,480	0,487
PERC24	0,277	0,598	0,587
PERC25	0,080	0,778	0,779
PERC26	0,010	0,922	0,930
PERC27	9,908	0,002**	0,001**
PERC28	0,115	0,734	0,739
PERC29	0,075	0,785	0,794
PERC30	0,058	0,810	0,809

Notas: Variável de agrupamento: atuação. **Significante ao nível de 0,01. *Significante ao nível de 0,05.

APÊNDICE G – TESTE DE KRUSKAL-WALLIS: GRUPOS 2 E 3

PERCEPÇÃO	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp. Sig</i>	<i>Ex. Sig. =</i>
PERC01	1,599	0,206	0,213
PERC02	0,891	0,345	0,350
PERC03	2,013	0,156	0,160
PERC04	0,744	0,389	0,399
PERC05	0,113	0,736	0,787
PERC06	0,292	0,589	0,596
PERC07	0,991	0,320	0,327
PERC08	0,277	0,599	0,610
PERC09	2,086	0,149	0,156
PERC10	0,996	0,318	0,323
PERC11	0,260	0,610	0,621
PERC12	2,319	0,128	0,141
PERC13	2,594	0,107	0,110
PERC14	1,281	0,258	0,267
PERC15	0,021	0,884	0,900
PERC16	1,935	0,164	0,180
PERC17	0,302	0,583	0,618
PERC18	0,828	0,363	0,422
PERC19	2,455	0,117	0,112
PERC20	2,834	0,092	0,101
PERC21	1,679	0,195	0,200
PERC22	0,316	0,574	0,580
PERC23	0,368	0,544	0,561
PERC24	0,727	0,394	0,421
PERC25	0,003	0,960	0,972
PERC26	1,803	0,179	0,181
PERC27	9,278	0,002**	0,002**
PERC28	1,614	0,204	0,217
PERC29	0,049	0,826	0,839
PERC30	0,474	0,491	0,491

Nota: Variável de agrupamento: atuação. **Significante ao nível de 0,01.

APÊNDICE H – EXERCÍCIO TEÓRICO

Este exemplo teve como base o exercício resolvido em Bezerra Filho (2014, p. 149-210). O município de "Exemplo" é um ente criado em "20x0" e nesse exercício financeiro, passou por um processo de contenção de gastos, devido à baixa arrecadação orçamentária. Considerando o plano de contas atual, o orçamento aprovado (LOA) para o exercício financeiro de "20x1", o balancete com os saldos das contas patrimoniais, o superávit financeiro, os restos a pagar, os saldos das fontes de recursos, todos levantados em 31/12/"20x0" e sabendo que no exercício financeiro de "20x1", a contenção de gastos foi mantida nesse município, realizando apenas os seguintes lançamentos contábeis, apure o resultado do exercício, os possíveis restos a pagar, os saldos finais das contas patrimoniais e elabore as demonstrações contábeis em conformidade com o MCASP:

ORÇAMENTO APROVADO PARA "20x1"			
Receita Corrente	100.000,00	Despesa Corrente	90.000,00
Receita de Capital	22.000,00	Despesa de Capital	32.000,00
TOTAL	122.000,00	TOTAL	122.000,00

BALANCETE COM SALDOS DAS CONTAS PATRIMONIAIS EM 31/12/"20x0"					
CONTA	TÍTULO	SALDO	CONTA	TÍTULO	SALDO
1.0.0.0.00.00	ATIVO	4.000,00	2.0.0.0.00.00	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.000,00
1.1.0.0.00.00	ATIVO CIRCULANTE	1.000,00	2.1.0.0.00.00	PASSIVO CIRCULANTE	100,00
1.1.1.0.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	1.000,00	2.1.3.0.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	100,00
1.1.1.1.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.000,00	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	100,00
1.2.0.0.00.00	ATIVO NÃO-CIRCULANTE	3.000,00	2.2.0.0.00.00	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	1.000,00
1.2.3.0.00.00	IMOBILIZADO	3.000,00	2.2.2.0.00.00	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LP	1.000,00
1.2.3.1.00.00	BENS MÓVEIS	3.000,00	2.2.2.3.1.01.00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)	1.000,00
1.2.3.1.1.03.02	ANC - Máquinas e utensílios de escritório	7.000,00	2.3.0.0.00.00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.900,00
1.2.3.8.1.01.01	ANC - Depreciação acumulada de Máquinas e utensílios de escritório	-4.000,00	2.3.7.0.00.00	RESULTADOS ACUMULADOS	2.900,00
			2.3.7.1.1.02.00	(+/-) PL - Superavit ou deficits de exercícios anteriores	2.900,00

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2014, p. 149-152)

QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES			
Ativo (I)	4.000,00	Passivo (II)	1.100,00
Ativo Financeiro (F)	1.000,00	Passivo Financeiro (F)	100,00
Ativo Permanente (P)	3.000,00	Passivo Permanente (P)	1.000,00
Saldo Patrimonial (III) = (I) - (II)	2.900,00		

QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)		
FONTES DE RECURSOS		Data
Descrição da Fonte de Recursos (FR)	Código da FR	31/12/"20x0"
Recursos Ordinários	1.001	900,00

SALDO DAS FONTES DE RECURSOS (FR) em 31/12/"20x0"		
CONTA	TÍTULO	SALDO
8.2.1.1.1.01.00	DDR Ordinária - Não comprometida	900,00
8.2.1.1.3.01.00	DDR Ordinária - Comprometida por liquidação	100,00

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2014, p. 149-152)

Nota: Não existem saldos de outras Fontes de Recursos.

SALDO DOS RESTOS A PAGAR (RAP) em 31/12/"20x0"		
CONTA	TÍTULO	SALDO
6.3.2.1.0.00.00	RAP Processados a pagar	100,00

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2014, p. 149-152)

Nota: Não existem saldos de outros Restos a Pagar.

O resultado patrimonial do exercício financeiro 20x0 foi nulo e não houve ajustes de exercícios anteriores, nem qualquer outro evento que necessite movimentar saldo para a conta de resultados acumulados de exercícios anteriores.

LANÇAMENTOS REALIZADOS NO EXERCÍCIO "20x1"

1. Previsão inicial da receita e fixação da despesa (LOA/20x1)

LANÇAMENTO CONTÁBIL (1.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela abertura do orçamento da Receita Corrente, prevista na LOA 20x1	
D	5.2.1.1.1.01.00	Previsão inicial da Receita - Corrente	100.000,00
C	6.2.1.1.1.00.00	Receita a realizar - Corrente	100.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (1.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela abertura do orçamento da Receita de Capital, prevista na LOA 20x1	
D	5.2.1.1.1.02.00	Previsão inicial da Receita - de Capital	22.000,00
C	6.2.1.1.2.00.00	Receita a realizar - de Capital	22.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (1.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela abertura do orçamento da Despesa Corrente, prevista na LOA 20x1	
D	5.2.2.1.1.01.00	Dotação inicial - Despesa Corrente	90.000,00
C	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	90.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (1.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela abertura do orçamento da Despesa de Capital, prevista na LOA 20x1	
D	5.2.2.1.1.02.00	Dotação inicial - Despesa de Capital	32.000,00
C	6.2.2.1.1.02.00	Crédito disponível - de Capital	32.000,00

2. Abertura dos saldos de Restos a Pagar (RP) inscritos no exercício anterior

LANÇAMENTO CONTÁBIL (2.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela abertura do saldo dos Restos a Pagar Processados, inscritos no exercício anterior.	
D	5.3.2.2.0.01.00	RP Processados - Exercícios anteriores - Corrente	100,00
C	6.3.2.1.0.01.00	RP Processados a pagar - Corrente	100,00

3. Abertura dos saldos das fontes de recursos do exercício anterior

LANÇAMENTO CONTÁBIL (3.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela abertura do saldo da Fonte Ordinária - não comprometida, oriunda de 20x0.	
D	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	900,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	900,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (3.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela abertura do saldo da Fonte Ordinária - comprometida por liquidação, oriunda de 20x0.	
D	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	100,00
C	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	100,00

4. Lançamento de Crédito Tributário (os créditos tributários, neste caso hipotético, somam R\$ 95.000,00. O restante, R\$ 5.000,00, são de outras receitas correntes).

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo lançamento do crédito tributário a receber dos tributos, pela ocorrência do fato gerador.	
(4.a)	Patrimonial		
D	1.1.2.1.0.00.00	AC - Créditos tributários a receber a CP (P)	95.000,00
C	4.1.0.0.0.00.00	VPA - Impostos, taxas e contribuições de melhoria	95.000,00

5. Arrecadação de parte das Receitas Tributárias, lançados no item 4. Do total arrecadado, R\$ 14.000,00 será vinculado à saúde e R\$ 22.000,00 à educação. O restante será de livre aplicação.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pela arrecadação de parte das Receitas Tributárias lançadas no exercício corrente.	
(5.a)	Patrimonial		
D	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	54.000,00
D	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	14.000,00
D	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	22.000,00
C	1.1.2.1.1.00.00	AC - Créditos tributários a receber a CP (P)	90.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro da Receita Corrente arrecadada - tributária.	
(5.b)	Orçamentário		
D	6.2.1.1.1.00.00	Receita a realizar - Corrente	90.000,00
C	6.2.1.2.1.00.00	Receita realizada - Corrente	90.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro do recurso arrecadado no controle da Fonte Ordinária - não comprometida.	
(5.c)	Controle		
D	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	54.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	54.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro do recurso arrecadado no controle da Fonte Vinculada (Saúde) - não comprometida.	
(5.d)	Controle		
D	7.2.1.1.4.05.00	Recursos vinculados - Saúde	14.000,00
C	8.2.1.1.1.05.01	DDR vinculada (Saúde) - não comprometida	14.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro do recurso arrecadado no controle da Fonte Vinculada (Educação) - não comprometida.	
(5.e)	Controle		
D	7.2.1.1.4.06.00	Recursos ordinários	22.000,00
C	8.2.1.1.1.06.01	DDR ordinária - não comprometida	22.000,00

6. Contratação, em janeiro/20x1, de Operação de Crédito para aquisição financiada de dois veículos no valor de R\$ 20.000,00, com juros compostos pré-fixados e iguais a 1% ao mês, em 36 prestações mensais, iguais e consecutivas. O vencimento da primeira prestação ocorreu em fevereiro/20x1.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela contratação da Operação de Crédito.	
(6.a)			
D	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações Contratuais	20.000,00
C	8.1.2.3.0.01.00	Execução de obrigações contratuais - a executar	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo recebimento do veículo.	
(6.b)			
D	6.2.1.1.2.00.00	Receita a realizar de Capital	20.000,00
C	6.2.1.2.2.00.00	Receita realizada de Capital	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do controle da disponibilidade de recursos, pelo recebimento dos veículos.	
(6.c)			
D	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	20.000,00
C	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa com investimento.	
(6.d)			
D	6.2.2.1.1.02.00	Crédito disponível - de Capital	20.000,00
C	6.2.2.1.3.01.02	Crédito empenhado a liquidar - de Capital	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.e)			
D	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	20.000,00
C	8.2.1.1.2.02.00	DDR vinculada - comprometida NE	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento do veículo e da obrigação a curto (23 prestações) e a longo (13 prestações) prazo.	
(6.f)			
D	1.2.3.1.1.05.00	ANC - Veículos (P)	20.000,00
C	2.1.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)	11.940,00
C	2.2.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a LP - Internos (P)	8.060,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento dos encargos a curto (23) e longo prazo (13).	
(6.g)			
D	2.1.2.8.0.01.00	PC - Encargos financeiros a apropriar CP	3.339,00
D	2.1.2.5.0.01.01	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (P)	3.339,00
C	2.2.2.8.0.01.00	PNC - Encargos financeiros a apropriar LP	575,31
C	2.2.2.5.0.01.00	PNC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a LP - interno (P)	575,31

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela contratação da Operação de Crédito.	
(6.h)			
D	8.1.2.3.0.01.00	Execução de obrigações contratuais - a executar	20.000,00
C	8.1.2.3.0.02.00	Execução de obrigações contratuais - executadas	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela liquidação orçamentária da despesa, por ocasião do recebimento do bem nas condições exigidas.	
(6.i)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Capital	20.000,00
C	6.2.2.1.3.03.02	Crédito empenhado liquidado a pagar - Capital	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do recurso arrecadado no controle da Fonte Ordinária - não comprometida.	
(6.j)			
D	8.2.1.1.2.02.00	DDR vinculada - comprometida NE	20.000,00
C	8.2.1.1.3.02.00	DDR vinculada - comprometida por NL	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo pagamento da despesa orçamentária com a aquisição do veículo.	
(6.k)			
D	6.2.2.1.3.03.02	Crédito empenhado liquidado a pagar - Capital	20.000,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - de Capital	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do recurso utilizado da Fonte Vinculada com o pagamento ao fornecedor pelo veículo.	
(6.l)			
D	8.2.1.1.3.02.00	DDR vinculada - comprometida por NL	20.000,00
C	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	20.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento dos encargos ao longo dos meses em 20x1 (11 prestações).	
(6.m)			
D	3.4.2.1.0.00.00	VPD - Juros e encargos de mora de empréstimos e financiamentos internos obtidos	1.937,00
C	2.1.2.8.0.01.00	PC - Encargos financeiros a apropriar CP	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo empenho da despesa orçamentária com os encargos referentes ao exercício 20x1.	
(6.n)			
D	2.1.2.5.0.01.01	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (P)	1.937,00
C	2.1.2.5.0.01.02	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (F)	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.o)			
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	1.937,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.p)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	1.937,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.q)			
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	1.937,00
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.r)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	1.937,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.s)			
D	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	1.937,00
C	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo empenho da despesa orçamentária com os encargos referentes ao exercício 20x1.	
(6.t)			
D	2.1.2.5.0.01.02	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (F)	1.937,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.u)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	1.937,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.v)			
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	1.937,00
C	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	1.937,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo empenho da despesa orçamentária referentes à amortização de 20x1.	
(6.x)			
D	2.1.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)	5.370,35
C	2.1.2.3.1.02.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (F)	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.w)			
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	5.370,35
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.y)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	5.370,35
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.z)			
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	5.370,35
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.aa)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	5.370,35
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.ab)			
D	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	5.370,35
C	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo empenho da despesa orçamentária com os encargos referentes ao exercício 20x1.	
(6.ac)			
D	2.1.2.3.1.02.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (F)	5.370,35
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária - Fonte Ordinária.	
(6.ad)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	5.370,35
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	5.370,35

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento da Fonte Ordinária, por ocasião do empenho orçamentário.	
(6.ae)			
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	5.370,35
C	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	5.370,35

7. Empenho, Liquidação e Pagamento para aquisição de Material de Consumo, com utilização de 70% no exercício corrente.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Empenho da despesa com aquisição de material de consumo.	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	2.400,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Empenho da aquisição de Material de Consumo.	
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	2.400,00
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pela aquisição de Material de Consumo.	
D	1.1.5.6.1.00.00	AC - Almoxarifado	2.400,00
C	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da despesa com aquisição de material de consumo.	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	2.400,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação da aquisição de material de consumo.	
D	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	2.400,00
C	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo Pagamento do Material de Consumo adquirido no exercício atual.	
D	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	2.400,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e equivalentes de caixa (F)	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.g)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Pagamento da despesa com aquisição de material de consumo.	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	2.400,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.h)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização por Pagamento da aquisição de material de consumo.	
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	2.400,00
C	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	2.400,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (7.i)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pela utilização de parte do Material de Consumo (70%) ao longo do exercício atual.	
D	3.3.1.0.0.00.00	VPD - Uso de material de consumo	1.680,00
C	1.1.5.6.1.00.00	AC - Almoxarifado	1.680,00

8. Reconhecimento, Empenho, Liquidação e Pagamento de Despesa com Pessoal - consignação de 13% para a Previdência Social Geral.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária corrente com Pessoal.	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	15.000,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento por Empenho da Fonte Ordinária.	
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	15.000,00
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento da Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	3.1.1.0.0.00.00	VPD - Remuneração a Pessoal	15.000,00
C	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	15.000,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação - Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	15.000,00
C	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (8.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo pagamento do valor líquido da Folha e pelo registro da consignação (13%).	
D	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	15.000,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	13.050,00
C	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	1.950,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.g)	Patrimonial	
D	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	1.950,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.950,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.h)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	15.000,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.i)	Controle	
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	15.000,00
C	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	15.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.j)	Controle	
D	7.2.1.1.4.04.01	Recursos vinculados	1.950,00
C	8.2.1.1.1.04.01	DDR vinculada - comprometida por NL	1.950,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.k)	Patrimonial	
D	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	1.950,00
C	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	1.950,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(8.l)	Controle	
D	8.2.1.1.1.04.03	DDR vinculada - comprometida por NL	1.950,00
C	8.2.1.1.1.04.04	DDR vinculada - utilizada	1.950,00

9. Pela depreciação de 30% das máquinas.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(9.a)	Patrimonial	
D	3.3.3.1.0.04.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	900,00
C	1.2.3.8.1.04.00	ANC - Depreciação acumulada de Máquinas e Utensílios (P)	900,00

10. Contrato firmado com empresa privada para prestação de serviços.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (10a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela assinatura do contrato de prestação de serviços.	
D	7.1.2.3.1.02.00	Contratos de serviços	12.000,00
C	8.1.1.3.1.02.01	Contratos de serviços em execução	12.000,00

11. Recebimento de caução em dinheiro como garantia contratual.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (11.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro do recebimento da caução em dinheiro para fins de garantia de contrato de serviços.	
D	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	3.000,00
C	2.1.8.8.1.04.01	PC - Depósitos e cauções a CP (F)	3.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (11.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela devolução de recurso da Fonte Vinculada - Caução de 2014.	
D	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	3.000,00
C	8.2.1.1.3.01.04	DDR vinculada - comprometida por EC	3.000,00

12. Pela depreciação dos veículos. Depreciação linear (11 meses de 20x1). Vida útil = 5 anos. Valor residual = R\$ 1.000,00, de cada. Valor depreciável = R\$ 9.000,00, de cada.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (12.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro da depreciação de 20%.	
D	3.3.3.1.0.02.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	3.300,00
C	1.2.3.8.1.02.00	ANC - Depreciação acumulada de Veículos (P)	3.300,00

13. Empenho, Liquidação e Pagamento parcial de contas de fornecimento de água/tratamento de esgoto e de energia elétrica do exercício corrente. Vários credores.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Empenho da despesa com o fornecimento desses serviços (12 meses).	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	3.600,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	3.600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Empenho para o fornecimento desses serviços.	
D	8.2.1.1.1.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - não comprometida	3.600,00
C	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	3.600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento da obrigação a pagar com o fornecimentos desses serviços, referente as contas faturadas.	
D	3.3.2.3.0.00.00	VPD - Serviços de terceiros	3.300,00
C	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	3.300,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da despesa com o fornecimento desses serviços (11 meses).	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	3.300,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	3.300,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação da aquisição de material de consumo.	
D	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	3.300,00
C	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	3.300,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento da obrigação a pagar com o fornecimento desses serviços, referente às contas faturadas.	
D	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	3.000,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	3.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.g)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Pagamento da despesa com o fornecimento desses serviços (10 meses).	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	3.000,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	3.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (13.h)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização por Pagamento da aquisição de material de consumo.	
D	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	3.000,00
C	8.2.1.1.4.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - utilizada	3.000,00

14. Pelo pagamento de parte dos Restos a Pagar processados inscritos no exercício anterior.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (14.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo pagamento de parte dos RAP processados, oriundos de 20x0.	
D	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	80,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	80,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (14.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro orçamentário do pagamento de parte dos RAP processados, oriundos de 20x0.	
D	6.3.2.1.0.01.00	RP Processados a pagar - Corrente	80,00
C	6.3.2.2.0.01.00	RP Processados pagos - Corrente	80,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro da utilização dos recursos por ocasião do pagamento de parte dos RAP processados, oriundos de 20x0.	
(14.c)			
D	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	80,00
C	8.2.1.1.4.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - utilizada	80,00

15. Pela apropriação de um terreno recebido como doação em exercício anterior e não incorporado ao patrimônio - não há contraprestação.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro inicial do terreno recebido em exercício anterior.	
(15.a)			
D	1.2.3.2.1.01.01	ANC - Terreno (P)	23.000,00
C	2.3.7.1.1.03.00	(+/-) PL - Ajustes de exercícios anteriores	23.000,00

16. Abertura de Crédito Adicional Suplementar com Superávit Financeiro (SF) de 20x0 - Fonte Ordinária.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Atualização da Despesa Corrente, pelo Superávit Financeiro 20x0 - Créd. Ad. Especial - Fonte Ordinária.	
(16.a)			
D	5.2.2.1.2.00.01	Crédito adicional - Despesa corrente	900,00
C	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	900,00

17. Concessão de diárias a servidor e pela prestação de contas desse recurso. Utilização dos recursos do Superávit Financeiro.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Empenho da concessão de diárias a servidor.	
(17.a)			
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - corrente	200,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do recurso da Fonte Ordinária - comprometido por Empenho.	
(17.b)			
D	8.2.1.1.1.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - não comprometida	200,00
C	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro do adiantamento a servidor - Diárias.	
(17.c)			
D	1.1.3.1.0.00.00	AC - Adiantamentos concedidos	200,00
C	2.1.8.9.0.00.00	PC - Outras obrigações a CP	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da concessão de diárias a servidor.	
(17.d)			
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	200,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do recurso da Fonte Ordinária - comprometido por Liquidação.	
D	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	200,00
C	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro do Pagamento do adiantamento de recursos a servidos - Diárias.	
D	2.1.8.9.0.00.00	PC - Outras obrigações a CP	200,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.g)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Pagamento da concessão de diárias a servidor.	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	200,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.h)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização do recurso da Fonte Ordinária;	
D	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	200,00
C	8.2.1.1.4.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - utilizada	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.i)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela necessidade de prestação de contas da utilização de recursos pelo servidor	
D	7.1.1.1.0.00.00	Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens	200,00
C	8.1.1.1.0.00.00	Execução da responsabilidade de terceiros	200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (17.j)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro da Prestação de Contas da utilização do valor concedido a servidor - Diárias.	
D	3.3.2.1.0.00.00	VPD - Diárias	200,00
C	1.1.3.1.0.00.00	AC - Adiantamentos concedidos	200,00

18. Reconhecimento, Empenho, Liquidação e Pagamento de encargos patronais (R\$ 7.000,00)

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa orçamentária corrente com encargos patronais.	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	7.000,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro do comprometimento por Empenho da Fonte Ordinária.	
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	7.000,00
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento dos encargos patronais do período, decorrente do fato gerador.	
D	3.1.2.0.0.00.00	VPD - Encargos patronais	7.000,00
C	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da despesa com encargos patronais do período, decorrente do fato gerador.	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	7.000,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação - encargos patronais do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	7.000,00
C	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo pagamento dos encargos patronais.	
D	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	7.000,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.g)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Pagamento dos encargos patronais.	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	7.000,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	7.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (18.h)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização dos recursos por Pagamento dos encargos patronais.	
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	7.000,00
C	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	7.000,00

19. Empréstimo para realizar investimentos - fonte vinculada à Saúde. 40% para pagar no exercício seguinte (CP) e o restante no LP.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (19.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela contratação da Operação de Crédito.	
D	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações Contratuais	2.000,00
C	8.1.2.3.0.01.00	Execução de obrigações contratuais - a executar	2.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (19.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo registro do recebimento do empréstimo para fins orçamentários.	
D	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.000,00
C	2.1.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)	800,00
C	2.2.2.3.1.01.00	PNC - Financiamentos a LP - Internos (P)	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (19.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro da Receita de Capital arrecadada.	
D	6.2.1.1.2.00.00	Receita a realizar - de Capital	2.000,00
C	6.2.1.2.2.00.00	Receita realizada - de Capital	2.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (19.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo registro da Fonte Vinculada não comprometida.	
D	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	2.000,00
C	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	2.000,00

20. Aquisição de equipamentos, mediante Operação de Crédito vinculada à Saúde. Será paga no exercício seguinte.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (20.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo empenho da despesa com investimento.	
D	6.2.2.1.1.02.00	Crédito disponível - de Capital	1.200,00
C	6.2.2.1.3.01.02	Crédito empenhado a liquidar - de Capital	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (20.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por empenho dos recursos de Operação de Crédito vinculados à Saúde.	
D	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	1.200,00
C	8.2.1.1.2.02.00	DDR vinculada - comprometida NE	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (20.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo recebimento dos computadores no final do exercício. Foi verificado o direito do credor.	
D	1.2.1.1.1.00.00	ANC - Máquinas e utensílios (P)	1.200,00
C	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(20.d)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Capital	1.200,00
C	6.2.2.1.3.03.02	Crédito empenhado liquidado a pagar - de Capital	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(20.e)	Controle	
D	8.2.1.1.2.02.00	DDR vinculada - comprometida NE	1.200,00
C	8.2.1.1.3.02.00	DDR vinculada - comprometida por NL	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(20.f)	Controle	
D	8.1.2.3.0.01.00	Execução de obrigações contratuais - a executar	1.200,00
C	8.1.2.3.0.02.00	Execução de obrigações contratuais - executadas	1.200,00

21. Reconhecimento, Empenho, Liquidação e Pagamento de Despesa com Pessoal e de encargos patronais da Saúde- consignação de 13% para a Previdência Social Geral.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(21.a)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	6.500,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(21.b)	Controle	
D	8.2.1.1.1.05.01	DDR vinculada (Saúde) - não comprometida	6.500,00
C	8.2.1.1.1.05.02	DDR vinculada (Saúde) - comprometida NE	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(21.c)	Patrimonial	
D	3.1.1.0.0.00.00	VPD - Remuneração a Pessoal	4.000,00
D	3.1.2.0.0.00.00	VPD - Encargos patronais	2.500,00
C	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(21.d)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	6.500,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.e)	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação - despesa com pessoal e encargos do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.1.05.02	DDR vinculada (Saúde) - comprometida NE	6.500,00
C	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.f)	Patrimonial	Pelo pagamento do valor líquido da Folha e pelo registro da consignação (13%).	
D	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	6.500,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	5.980,00
C	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	520,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.g)	Patrimonial	Pela movimentação do valor referente às retenções para Depósitos restituíveis - não depende de autorização.	
D	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	520,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	520,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.h)	Orçamentário	Pelo Pagamento da Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	6.500,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.i)	Controle	Pela utilização por Pagamento - Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	6.500,00
C	8.2.1.1.1.05.04	DDR vinculada (Saúde) - utilizada	6.500,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.j)	Controle	Pelo do controle do recurso extraorçamentário das retenções - transferido da fonte ordinária para vinculada.	
D	7.2.1.1.4.04.01	Recursos vinculados	520,00
C	8.2.1.1.1.04.01	DDR vinculada - comprometida por NL	520,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(21.k)	Patrimonial	Pelo Pagamento da retenção da Previdência (INSS).	
D	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	520,00
C	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	520,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (21.I)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização do recurso extraorçamentário das retenções - fonte vinculada.	
D	8.2.1.1.1.04.03	DDR vinculada - comprometida por NL	520,00
C	8.2.1.1.1.04.04	DDR vinculada - utilizada	520,00

22. Empenho, Liquidação e Pagamento de locação de espaço (contrato de 5 anos = R\$ 3.000,00, sem reajustes) para abrigar o posto de saúde do município.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela assinatura do contrato de locação	
D	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações contratuais	3.000,00
C	8.1.2.3.1.02.01	Execução de obrigações contratuais - a executar	3.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Empenho da despesa com o aluguel em 20x1 (12 meses).	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	600,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Empenho dos recursos da Saúde devido à locação.	
D	8.2.1.1.1.05.01	DDR vinculada (Saúde) - não comprometida	600,00
C	8.2.1.1.1.05.02	DDR vinculada (Saúde) - comprometida NE	600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pela reconhecimento da obrigação a pagar com a locação do imóvel de pessoa física.	
D	3.3.2.3.0.00.00	VPD - Serviços de terceiros	600,00
C	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.e)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pela Liquidação da despesa com o aluguel de espaço.	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	600,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.f)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação da despesa com locação.	
D	8.2.1.1.1.05.02	DDR vinculada (Saúde) - comprometida NE	600,00
C	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	600,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (22.g)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo reconhecimento da obrigação a pagar com o fornecimentos desses serviços, referente as contas faturadas.	
D	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	550,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	550,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(22.h)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	550,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	550,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(22.i)	Controle	
D	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	550,00
C	8.2.1.1.1.05.04	DDR vinculada (Saúde) - utilizada	550,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(22.j)	Controle	
D	8.1.2.3.1.02.01	Execução de obrigações contratuais - a executar	600,00
C	8.1.2.3.1.02.02	Execução de obrigações contratuais - executadas	600,00

23. Reconhecimento, Empenho, Liquidação e Pagamento de Despesa com Pessoal e de encargos patronais da Educação - consignação de 13% para a Previdência Social Geral.

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(23.a)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	10.000,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(23.b)	Controle	
D	8.2.1.1.1.06.01	DDR vinculada (Educação) - não comprometida	10.000,00
C	8.2.1.1.1.06.02	DDR vinculada (Educação) - comprometida NE	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(23.c)	Patrimonial	
D	3.1.1.0.0.00.00	VPD - Remuneração a Pessoal	7.000,00
D	3.1.2.0.0.00.00	VPD - Encargos patronais	3.000,00
C	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	(23.d)	Orçamentário	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	10.000,00
C	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.e)	Controle	Pelo comprometimento por Liquidação - despesa com pessoal e encargos do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.1.06.02	DDR vinculada (Educação) - comprometida NE	10.000,00
C	8.2.1.1.1.06.03	DDR vinculada (Educação) - comprometida por NL	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.f)	Patrimonial	Pelo pagamento do valor líquido da Folha e pelo registro da consignação (13%).	
D	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)	10.000,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	9.090,00
C	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	910,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.g)	Patrimonial	Pela movimentação do valor referente às retenções para Depósitos restituíveis - não depende de autorização.	
D	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	910,00
C	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	910,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.h)	Orçamentário	Pelo Pagamento da Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	10.000,00
C	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.i)	Controle	Pela utilização por Pagamento - Despesa de Pessoal do período, decorrente do fato gerador.	
D	8.2.1.1.1.06.03	DDR vinculada (Educação) - comprometida por NL	10.000,00
C	8.2.1.1.1.06.04	DDR vinculada (Educação) - utilizada	10.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.j)	Controle	Pelo do controle do recurso extraorçamentário das retenções - transferido da fonte ordinária para vinculada.	
D	7.2.1.1.4.04.01	Recursos vinculados	910,00
C	8.2.1.1.1.04.01	DDR vinculada - comprometida por NL	910,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(23.k)	Patrimonial	Pelo Pagamento da retenção da Previdência (INSS).	
D	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre vencimentos e vantagens (F)	910,00
C	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	910,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (23.I)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pela utilização do recurso extraorçamentário das retenções - fonte vinculada.	
D	8.2.1.1.1.04.03	DDR vinculada - comprometida por NL	910,00
C	8.2.1.1.1.04.04	DDR vinculada - utilizada	910,00

24. Empenho para aquisição de materiais escolares diversos. O material foi entregue no exercício 20x1, mas ainda não foi conferido pelo gestor, devido ao final do ano.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (24.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo Empenho da despesa com aquisição de materiais escolares diversos.	
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	6.000,00
C	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	6.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (24.b)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo comprometimento por Empenho da aquisição de materiais escolares diversos.	
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	6.000,00
C	6.2.2.1.3.02.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	6.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (24.c)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Controle	Pelo comprometimento por Empenho da aquisição de materiais escolares.	
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	6.000,00
C	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	6.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL (24.d)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pela aquisição de materiais escolares.	
D	1.1.5.6.1.00.00	AC - Almoxarifado	6.000,00
C	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	6.000,00

25. Pela apuração do Resultado Patrimonial do Exercício.

LANÇAMENTO CONTÁBIL (25.a)	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Patrimonial	Pelo encerramento do saldo das VPA's para apuração do Resultado Patrimonial do Exercício	
D	4.1.0.0.0.00.00	VPA - Impostos, taxas e contribuições de melhoria	95.000,00
C	2.3.7.1.1.01.00	(+/-) PL - Resultado Patrimonial do Exercício	95.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo encerramento do saldo das VPD's para apuração do Resultado Patrimonial do Exercício	
(25.b)	Patrimonial		
D	2.3.7.1.1.01.00	(+/-) PL - Resultado Patrimonial do Exercício	50.417,00
C	3.4.2.1.0.00.00	VPD - Juros e encargos de mora de empréstimos e financiamentos internos obtidos	1.937,00
C	3.3.1.0.0.00.00	VPD - Uso de material de consumo	1.680,00
C	3.1.1.0.0.00.00	VPD - Remuneração a Pessoal	26.000,00
C	3.3.2.3.0.00.00	VPD - Serviços de terceiros	3.900,00
C	3.1.2.0.0.00.00	VPD - Encargos patronais	12.500,00
C	3.3.2.1.0.00.00	VPD - Diárias	200,00
C	3.3.3.1.0.04.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	900,00
C	3.3.3.1.0.02.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	3.300,00

26. Inscrição dos Restos a Pagar (RP).

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro dos valores empenhados a liquidar em RP inscritos no exercício - ordinários.	
(26.a)	Orçamentário		
D	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente	300,00
C	6.2.2.1.3.05.01	Empenhos a liquidar inscritos em RP não processados - Corrente	300,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro dos RP empenhados a liquidar - ordinários.	
(26.b)	Orçamentário		
D	5.3.1.7.0.01.00	RP não processados - inscritos no exercício - Corrente	300,00
C	6.3.1.7.1.01.00	RP não processados a liquidar - inscrição no exercício - Corrente	300,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro dos valores empenhados em liquidação em RP inscritos no exercício - vinculados Educação.	
(26.c)	Orçamentário		
D	6.2.2.1.3.02.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente	6.000,00
C	6.2.2.1.3.06.01	Empenhos em liquidação inscritos em RP não processados - Corrente	6.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
		Pelo registro dos RP empenhados em liquidação - vinculados à Educação.	
(26.d)	Orçamentário		
D	5.3.1.7.0.01.00	RP não processados - inscritos no exercício - Corrente	6.000,00
C	6.3.1.7.1.01.00	RP não processados a liquidar - inscrição no exercício - Corrente	6.000,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro dos valores liquidados a pagar em RP inscritos no exercício - ordinários/vinculados.	
(26.e)			
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	300,00
C	6.2.2.1.3.07.00	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - Corrente	300,00
D	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente	50,00
C	6.2.2.1.3.07.00	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - Corrente	50,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro dos RP liquidados a pagar - ordinários e vinculados à Saúde.	
(26.f)			
D	5.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	300,00
C	6.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	300,00
D	5.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	50,00
C	6.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	50,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro dos valores liquidados a pagar em RP inscritos no exercício - vinculados à Saúde.	
(26.g)			
D	6.2.2.1.3.03.02	Crédito empenhado liquidado a pagar - de Capital	1.200,00
C	6.2.2.1.3.07.02	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - de Capital	1.200,00

LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
	Orçamentário	Pelo registro dos RP liquidados a pagar - vinculados à Saúde.	
(26.h)			
D	5.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital	1.200,00
C	6.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital	1.200,00

27. Encerramento das contas do subsistema orçamentário no final do exercício.			
LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(27.a)	Orçamentário	Pelo encerramento dos saldos das contas do subsistema orçamentário por ocasião do encerramento do exercício.	
D	6.2.1.1.1.00.00	Receita a realizar - Corrente	10.000,00
D	6.2.1.1.2.00.00	Receita a realizar - de Capital	0,00
D	6.2.1.2.1.00.00	Receita realizada - Corrente	90.000,00
D	6.2.1.1.2.00.00	Receita realizada - de Capital	22.000,00
D	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente	32.292,65
D	6.2.2.1.1.02.00	Crédito disponível - de Capital	10.800,00
D	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - de Capital	20.000,00
D	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente	51.957,35
D	6.3.2.1.0.01.00	RP Processados a pagar - Corrente	20,00
D	6.3.2.2.0.01.00	RP Processados pagos - Corrente	80,00
D	6.2.2.1.3.05.01	Empenhos a liquidar inscritos em RP não processados - Corrente	300,00
D	6.2.2.1.3.06.01	Empenhos em liquidação inscritos em RP não processados - Corrente	6.000,00
D	6.2.2.1.3.07.00	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - Corrente	350,00
D	6.3.1.7.1.01.00	RP não processados a liquidar - inscrição no exercício - Corrente	6.300,00
D	6.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	350,00
D	6.2.2.1.3.07.02	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - de Capital	1.200,00
D	6.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital	1.200,00
TOTAL DOS DÉBITOS			252.850,00
C	5.2.1.1.1.01.00	Previsão inicial da Receita - Corrente	100.000,00
C	5.2.1.1.1.02.00	Previsão inicial da Receita - de Capital	22.000,00
C	5.2.2.1.1.01.00	Dotação inicial - Despesa Corrente	90.000,00
C	5.2.2.1.1.02.00	Dotação inicial - Despesa de Capital	32.000,00
C	5.2.2.1.2.00.01	Crédito adicional - Despesa corrente	900,00
C	5.3.2.2.0.01.00	RP Processados - Exercícios anteriores - Corrente	100,00
C	5.3.1.7.0.01.00	RP não processados - inscrição no exercício - Corrente	6.300,00
C	5.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente	350,00
C	5.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital	1.200,00
TOTAL DOS CRÉDITOS			252.850,00

28. Encerramento das contas do subsistema de controle no final do exercício.			
LANÇAMENTO CONTÁBIL	SUBSISTEMA	HISTÓRICO	R\$
(28.a)	Controle	Pelo encerramento dos saldos das contas do subsistema de controle por ocasião do encerramento do exercício.	
D	8.2.1.1.1.01.00	DDR ordinária - não comprometida	19.392,65
D	8.2.1.1.2.01.00	DDR ordinária - comprometida NE	300,00
D	8.2.1.1.3.01.00	DDR ordinária - comprometida NL	320,00
D	8.2.1.1.4.01.00	DDR ordinária - utilizada	34.987,35
D	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	800,00
D	8.2.1.1.3.02.00	DDR vinculada - comprometida por NL	1.200,00
D	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	23.380,00
D	8.2.1.1.3.01.04	Disponibilidade por DR vinculada - compr. por EC (cauções)	3.000,00
D	8.2.1.1.1.05.01	DDR vinculada (Saúde) - não comprometida	6.900,00
D	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	50,00
D	8.2.1.1.1.05.04	DDR vinculada (Saúde) - utilizada	7.050,00
D	8.2.1.1.1.06.01	DDR vinculada (Educação) - não comprometida	6.000,00
D	8.2.1.1.1.06.02	DDR vinculada (Educação) - comprometida NE	6.000,00
D	8.2.1.1.1.06.04	DDR vinculada (Educação) - utilizada	10.000,00
D	8.1.1.3.1.02.01	Contratos de serviços em execução	12.000,00
D	8.1.2.3.1.02.01	Execução de obrigações contratuais - a executar	3.200,00
D	8.1.2.3.1.02.02	Execução de obrigações contratuais - executadas	21.800,00
D	8.1.1.1.0.00.00	Execução da responsabilidade de terceiros	200,00
TOTAL DOS DÉBITOS			156.580,00
C	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	55.000,00
C	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	28.380,00
C	7.1.2.3.1.02.00	Contratos de serviços	12.000,00
C	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações contratuais	25.000,00
C	7.1.1.1.0.00.00	Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens	200,00
C	7.2.1.1.4.05.00	Recursos vinculados - Saúde	14.000,00
C	7.2.1.1.4.06.00	Recursos vinculados - Educação	22.000,00
TOTAL DOS CRÉDITOS			156.580,00

SUBSISTEMA PATRIMONIAL

1.1.1.1.0.00.00			
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)			
SI	1.000,00	1.937,00	(6.t)
(5.a)	54.000,00	5.370,35	(6.ac)
(5.a)	14.000,00	2.400,00	(7.f)
(5.a)	22.000,00	13.050,00	(8.f)
(19.b)	2.000,00	1.950,00	(8.g)
		3.000,00	(13.f)
		80,00	(14.a)
		200,00	(17.f)
		7.000,00	(18.f)
		5.980,00	(21.f)
		520,00	(21.g)
		550,00	(22.g)
		9.090,00	(23.f)
		910,00	(23.g)
	93.000,00	52.037,35	
SF	40.962,65		

1.1.2.1.0.00.00			
AC - Créditos tributários a receber a CP (P)			
SI	0,00	90.000,00	(5.a)
(4.a)	95.000,00		
		95.000,00	90.000,00
SF	5.000,00		

1.1.3.5.1.01.00			
AC - Depósitos restituíveis (F)			
SI	0,00	1.950,00	(8.k)
(8.g)	1.950,00	520,00	(21.k)
(11.a)	3.000,00	910,00	(23.k)
(21.g)	520,00		
(23.g)	910,00		
	6.380,00	3.380,00	
SF	3.000,00		

1.1.3.1.0.00.00			
AC - Adiantamentos concedidos			
SI	0,00	200,00	(17.j)
(17.c)	200,00		
	200,00	200,00	
SF	0,00		

1.1.5.6.1.00.00			
AC - Almoxarifado			
SI	0,00	1.680,00	(7.i)
(7.c)	2.400,00		
(24.d)	6.000,00		
	8.400,00	1.680,00	
SF	6.720,00		

1.2.1.1.1.00.00			
ANC - Máquinas e utensílios (P)			
SI	7.000,00		
(20.c)	1.200,00		
	8.200,00	0,00	
SF	8.200,00		

1.2.3.8.1.01.01			
ANC - Depreciação acumulada de Máquinas e Utensílios (P)			
		4.000,00	SI
		900,00	(9.a)
	0,00	4.900,00	
		4.900,00	SF

1.2.3.1.1.05.00			
ANC - Veículos (P)			
SI	0,00		
(6.f)	20.000,00		
	20.000,00	0,00	
SF	20.000,00		

1.2.3.8.1.01.05			
ANC - Depreciação acumulada de Veículos (P)			
		0,00	SI
		3.300,00	(12.a)
	0,00	3.300,00	
		3.300,00	SF

1.2.3.2.1.01.01		
ANC - Terreno (P)		
SI	0,00	
(15.a)	23.000,00	
	23.000,00	0,00
SF	23.000,00	

2.1.1.0.0.00.00			
PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)			
(8.f)	15.000,00	0,00	SI
(18.f)	7.000,00	15.000,00	(8.c)
(21.f)	6.500,00	7.000,00	(18.c)
(23.f)	10.000,00	6.500,00	(21.c)
		10.000,00	(23.c)
	38.500,00	38.500,00	
		0,00	SF

2.1.3.1.1.01.00			
PC - Fornecedores a pagar de CP (F)			
(7.f)	2.400,00	100,00	SI
(13.f)	3.000,00	2.400,00	(7.c)
(14.a)	80,00	3.300,00	(13.c)
(22.g)	550,00	1.200,00	(20.c)
		600,00	(22.d)
		6.000,00	(24.d)
	6.030,00	13.600,00	
		7.570,00	SF

2.1.8.9.0.00.00			
PC - Outras obrigações a CP			
(17.f)	200,00	0,00	SI
		200,00	(17.c)
	200,00	200,00	
		0,00	SF

2.1.8.8.1.04.01			
PC - Depósitos e cauções a CP (F)			
		0,00	SI
		3.000,00	(11.a)
	0,00	3.000,00	
		3.000,00	SF

2.1.8.8.1.01.01			
PC - INSS - Retenções sobre venc. e vantagens (F)			
(8.k)	1.950,00	0,00	SI
(21.k)	520,00	1.950,00	(8.f)
(23.k)	910,00	520,00	(21.f)
		910,00	(23.f)
	3.380,00	3.380,00	
		0,00	SF

2.1.2.3.1.01.00			
PC - Financiamentos a CP - Internos (P)			
(6.x)	5.370,35	0,00	SI
		11.940,00	(6.f)
		800,00	(19.b)
	5.370,35	12.740,00	
		7.369,65	SF

2.1.2.3.1.02.00			
PC - Financiamentos a CP - Internos (F)			
(6.ac)	5.370,35	0,00	SI
		5.370,35	(6.x)
	5.370,35	5.370,35	
		0,00	SF

2.2.2.3.1.01.00			
PNC - Financiamentos a LP - Internos (P)			
		1.000,00	SI
		8.060,00	(6.f)
		1.200,00	(19.b)
	0,00	10.260,00	SF
		10.260,00	

2.1.2.8.0.01.00			
PC - Encargos financeiros a apropriar CP			
SI	0,00	1.937,00	(6.m)
(6.g)	3.339,00		
	3.339,00	1.937,00	
SF	1.402,00		

2.1.2.5.0.01.01			
PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (P)			
(6.n)	1.937,00	0,00	SI
		3.339,00	(6.g)
	1.937,00	3.339,00	
		1.402,00	SF

2.2.2.8.0.01.00			
PNC - Encargos financeiros a apropriar LP			
SI	0,00		
(6.g)	575,31		
	575,31	0,00	
SF	575,31		

2.1.2.5.0.01.00			
PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (F)			
(6.t)	1.937,00	0,00	SI
		1.937,00	(6.n)
	1.937,00	1.937,00	
		0,00	SF

2.3.7.1.1.01.00			
(+/-) PL - Resultado Patrimonial do Exercício			
(25.b)	1.937,00	0,00	SI
(25.b)	1.680,00	95.000,00	(25.a)
(25.b)	26.000,00		
(25.b)	3.900,00		
(25.b)	12.500,00		
(25.b)	200,00		
(25.b)	900,00		
(25.b)	3.300,00		
	50.417,00	95.000,00	
		44.583,00	SF

2.2.2.5.0.01.02			
PNC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a LP - interno (P)			
		0,00	SI
		575,31	(6.g)
	0,00	575,31	
		575,31	SF

2.3.7.1.1.02.00			
(+/-) PL - Superávit ou déficits de exercícios anteriores			
		2.900,00	SI
	0,00	2.900,00	
		2.900,00	SF

4.1.0.0.0.00.00			
VPA - Impostos, taxas e contribuições de melhoria			
(25.a)	95.000,00	95.000,00	(4.a)

2.3.7.1.1.03.00			
(+/-) PL - Ajustes de exercícios anteriores			
		0,00	SI
		23.000,00	(15.a)
	0,00	23.000,00	
		23.000,00	SF

3.3.1.0.0.00.00			
VPD - Uso de material de consumo			
(7.i)	1.680,00	1.680,00	(25.b)

3.3.2.3.0.00.00			
VPD - Serviços de terceiros			
(13.c)	3.300,00		
(22.d)	600,00		
	3.900,00	3.900,00	(25.b)

3.4.2.1.0.00.00			
VPD - Juros e encargos de mora de empréstimos e financiamentos internos obtidos			
(6.m)	1.937,00	1.937,00	(25.b)

3.3.2.1.0.00.00			
VPD - Diárias			
(17.j)	200,00	200,00	(25.b)

3.3.3.1.0.02.00			
VPD - Depreciação, amortização e exaustão			
(12.a)	3.300,00	3.300,00	(25.b)

3.3.3.1.0.04.00			
VPD - Depreciação, amortização e exaustão			
(9.a)	900,00	900,00	(25.b)

3.1.1.0.0.00.00			
VPD - Remuneração a Pessoal			
(8.c)	15.000,00		
(21.c)	4.000,00		
(23.c)	7.000,00		
	26.000,00	26.000,00	(25.b)

3.1.2.0.0.00.00			
VPD - Encargos patronais			
(18.c)	7.000,00		
(21.c)	2.500,00		
(23.c)	3.000,00		
	12.500,00	12.500,00	(25.b)

SUBSISTEMA ORÇAMENTÁRIO

5.2.1.1.1.01.00			
Previsão inicial da Receita - Corrente			
(1.a)	100.000,00		
	100.000,00	0,00	
SF	100.000,00	100.000,00	(27.a)

6.2.1.1.1.00.00			
Receita a realizar - Corrente			
(5.b)	90.000,00	100.000,00	(1.a)
	90.000,00	100.000,00	
(27.a)	10.000,00	10.000,00	SF

5.2.1.1.1.02.00			
Previsão inicial da Receita - de Capital			
(1.b)	22.000,00		
	22.000,00	0,00	
SF	22.000,00	22.000,00	(27.a)

6.2.1.1.2.00.00			
Receita a realizar - de Capital			
(6.b)	20.000,00	22.000,00	(1.b)
(19.c)	2.000,00		
	22.000,00	22.000,00	
		0,00	SF

6.2.1.2.1.00.00			
Receita realizada - Corrente			
		90.000,00	(5.b)
	0,00	90.000,00	
(27.a)	90.000,00	90.000,00	SF

6.2.1.1.2.00.00			
Receita realizada - de Capital			
		20.000,00	(6.b)
		2.000,00	(19.c)
	0,00	22.000,00	
(27.a)	22.000,00	22.000,00	SF

5.2.2.1.1.01.00			
Dotação inicial - Despesa Corrente			
(1.c)	90.000,00		
	90.000,00	0,00	
SF	90.000,00	90.000,00	(27.a)

5.2.2.1.1.02.00			
Dotação inicial - Despesa de Capital			
(1.d)	32.000,00		
	32.000,00	0,00	
SF	32.000,00	32.000,00	(27.a)

6.2.2.1.1.01.00			
Crédito disponível - Corrente			
(6.o)	1.937,00	90.000,00	(1.c)
(6.w)	5.370,35	900,00	(16.a)
(7.a)	2.400,00		
(8.a)	15.000,00		
(13.a)	3.600,00		
(17.a)	200,00		
(18.a)	7.000,00		
(21.a)	6.500,00		
(22.a)	600,00		
(23.a)	10.000,00		
(24.a)	6.000,00		
	58.607,35	90.900,00	
(27.a)	32.292,65	32.292,65	SF

6.2.2.1.3.02.01			
Crédito empenhado em liquidação - Corrente			
(6.r)	1.937,00	1.937,00	(6.p)
(6.aa)	5.370,35	5.370,35	(6.y)
		6.000,00	(24.b)
	7.307,35	13.307,35	
(26.c)	6.000,00	6.000,00	SF

6.2.2.1.3.01.01			
Crédito empenhado a liquidar - Corrente			
(6.p)	1.937,00	1.937,00	(6.o)
(6.y)	5.370,35	5.370,35	(6.w)
(7.d)	2.400,00	2.400,00	(7.a)
(8.d)	15.000,00	15.000,00	(8.a)
(13.d)	3.300,00	3.600,00	(13.a)
(17.d)	200,00	200,00	(17.a)
(18.d)	7.000,00	7.000,00	(18.a)
(21.d)	6.500,00	6.500,00	(21.a)
(22.e)	600,00	600,00	(22.a)
(23.d)	10.000,00	10.000,00	(23.a)
(24.b)	6.000,00	6.000,00	(24.a)
	58.307,35	58.607,35	
(26.a)	300,00	300,00	SF

6.2.2.1.1.02.00			
Crédito disponível - de Capital			
(6.d)	20.000,00	32.000,00	(1.d)
(20.a)	1.200,00		
	21.200,00	32.000,00	
(27.a)	10.800,00	10.800,00	SF

5.2.2.1.2.00.01			
Crédito adicional - Despesa corrente			
(16.a)	900,00		
	900,00	0,00	
SF	900,00	900,00	(27.a)

6.2.2.1.3.01.02			
Crédito empenhado a liquidar - de Capital			
(6.i)	20.000,00	20.000,00	(6.d)
(20.d)	1.200,00	1.200,00	(20.a)
	21.200,00	21.200,00	
		0,00	SF

6.2.2.1.3.03.02			
Crédito empenhado liquidado a pagar - de Capital			
(6.k)	20.000,00	20.000,00	(6.i)
		1.200,00	(20.d)
	20.000,00	21.200,00	
(26.g)	1.200,00	1.200,00	SF

6.2.2.1.3.04.01			
Crédito empenhado liquidado pago - de Capital			
		20.000,00	(6.k)
	0,00	20.000,00	
(27.a)	20.000,00	20.000,00	SF

6.2.2.1.3.03.01			
Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente			
(6.u)	1.937,00	1.937,00	(6.r)
(6.ad)	5.370,35	5.370,35	(6.aa)
(7.g)	2.400,00	2.400,00	(7.d)
(8.h)	15.000,00	15.000,00	(8.d)
(13.g)	3.000,00	3.300,00	(13.d)
(17.g)	200,00	200,00	(17.d)
(18.g)	7.000,00	7.000,00	(18.d)
(21.h)	6.500,00	6.500,00	(21.d)
(22.h)	550,00	600,00	(22.e)
(23.h)	10.000,00	10.000,00	(23.d)
	51.957,35	52.307,35	
(26.e)	300,00	350,00	SF
(26.e)	50,00		

6.2.2.1.3.04.01			
Crédito empenhado liquidado pago - Corrente			
		1.937,00	(6.u)
		5.370,35	(6.ad)
		2.400,00	(7.g)
		15.000,00	(8.h)
		3.000,00	(13.g)
		200,00	(17.g)
		7.000,00	(18.g)
		6.500,00	(21.h)
		550,00	(22.h)
		10.000,00	(23.h)
	0,00	51.957,35	
(27.a)	51.957,35	51.957,35	SF

5.3.2.2.0.01.00			
RP Processados - Exercícios anteriores - Corrente			
(2.a)	100,00		
	100,00	0,00	
SF	100,00	100,00	(27.a)

6.3.2.1.0.01.00			
RP Processados a pagar - Corrente			
(14.b)	80,00	100,00	(2.a)
	80,00	100,00	
(27.a)	20,00	20,00	SF

6.3.2.2.0.01.00			
RP Processados pagos - Corrente			
		80,00	(14.b)
	0,00	80,00	
(27.a)	80,00	80,00	SF

6.2.2.1.3.05.01			
Empenhos a liquidar inscritos em RP não processados - Corrente			
		300,00	(26.a)
	0,00	300,00	
(27.a)	300,00	300,00	SF

6.2.2.1.3.06.01			
Empenhos em liquidação inscritos em RP não processados - Corrente			
		6.000,00	(26.c)
	0,00	6.000,00	
(27.a)	6.000,00	6.000,00	SF

6.2.2.1.3.07.00			
Empenhos liquidados inscritos em RP processados - Corrente			
		300,00	(26.e)
		50,00	(26.e)
	0,00	350,00	
(27.a)	350,00	350,00	SF

5.3.1.7.0.01.00			
RP não processados - inscrição no exercício - Corrente			
(26.b)	300,00		
(26.d)	6.000,00		
	6.300,00	0,00	
SF	6.300,00	6.300,00	(27.a)

5.3.2.7.0.01.00			
RP processados - inscrição no exercício - Corrente			
(26.f)	300,00		
(26.f)	50,00		
	350,00	0,00	
SF	350,00	350,00	(27.a)

6.3.1.7.1.01.00			
RP não processados a liquidar - inscrição no exercício - Corrente			
		300,00	(26.b)
		6.000,00	(26.d)
	0,00	6.300,00	
(27.a)	6.300,00	6.300,00	SF

6.3.2.7.0.01.00			
RP processados - inscrição no exercício - Corrente			
		300,00	(26.f)
		50,00	(26.f)
	0,00	350,00	
(27.a)	350,00	350,00	SF

6.2.2.1.3.07.02			
Empenhos liquidados inscritos em RP processados - de Capital			
		1.200,00	(26.g)
	0,00	1.200,00	
(27.a)	1.200,00	1.200,00	SF

5.3.2.7.0.02.00			
RP processados - inscrição no exercício - de Capital			
(26.h)	1.200,00		
	1.200,00	0,00	
SF	1.200,00	1.200,00	(27.a)

6.3.2.7.0.02.00			
RP processados - inscrição no exercício - de Capital			
		1.200,00	(26.h)
	0,00	1.200,00	
(27.a)	1.200,00	1.200,00	SF

SUBSISTEMA DE CONTROLE

7.2.1.1.3.00.00			
Recursos ordinários			
(3.a)	900,00		
(3.b)	100,00		
(5.c)	54.000,00		
	55.000,00	0,00	
SF	55.000,00	55.000,00	(28.a)

7.2.1.1.4.00.00			
Recursos vinculados			
(6.c)	20.000,00		
(8.j)	1.950,00		
(11.b)	3.000,00		
(19.d)	2.000,00		
(21.j)	520,00		
(23.j)	910,00		
	28.380,00	0,00	
SF	28.380,00	28.380,00	(28.a)

8.2.1.1.1.01.00			
DDR ordinária - não comprometida			
(6.q)	1.937,00	900,00	(3.a)
(6.z)	5.370,35	54.000,00	(5.c)
(7.b)	2.400,00		
(8.b)	15.000,00		
(13.b)	3.600,00		
(17.b)	200,00		
(18.b)	7.000,00		
	35.507,35	54.900,00	
(28.a)	19.392,65	19.392,65	SF

8.2.1.1.1.02.00			
DDR vinculada - não comprometida			
(6.e)	20.000,00	20.000,00	(6.c)
(20.b)	1.200,00	2.000,00	(19.d)
	21.200,00	22.000,00	
(28.a)	800,00	800,00	SF

8.2.1.1.2.01.00			
DDR ordinária - comprometida NE			
(6.s)	1.937,00	1.937,00	(6.q)
(6.ab)	5.370,35	5.370,35	(6.z)
(7.e)	2.400,00	2.400,00	(7.b)
(8.e)	15.000,00	15.000,00	(8.b)
(13.e)	3.300,00	3.600,00	(13.b)
(17.e)	200,00	200,00	(17.b)
(18.e)	7.000,00	7.000,00	(18.b)
	35.207,35	35.507,35	
(28.a)	300,00	300,00	SF

8.2.1.1.3.01.00			
DDR ordinária - comprometida NL			
(6.v)	1.937,00	100,00	(3.b)
(6.ae)	5.370,35	1.937,00	(6.s)
(7.h)	2.400,00	5.370,35	(6.ab)
(8.i)	15.000,00	2.400,00	(7.e)
(13.h)	3.000,00	15.000,00	(8.e)
(14.c)	80,00	3.300,00	(13.e)
(17.h)	200,00	200,00	(17.e)
(18.h)	7.000,00	7.000,00	(18.e)
	34.987,35	35.307,35	
(28.a)	320,00	320,00	SF

8.2.1.1.4.01.00			
DDR ordinária - utilizada			
		1.937,00	(6.v)
		5.370,35	(6.ae)
		2.400,00	(7.h)
		15.000,00	(8.i)
		3.000,00	(13.h)
		80,00	(14.c)
		200,00	(17.h)
		7.000,00	(18.h)
	0,00	34.987,35	
(28.a)	34.987,35	34.987,35	SF

7.1.2.3.0.00.00			
Obrigações contratuais			
(6.a)	20.000,00		
(19.a)	2.000,00		
(22.a)	3.000,00		
	25.000,00	0,00	
SF	25.000,00	25.000,00	(28.a)

8.2.1.1.2.02.00			
DDR vinculada - comprometida NE			
(6.j)	20.000,00	20.000,00	(6.e)
(20.e)	1.200,00	1.200,00	(20.b)
	21.200,00	21.200,00	
		0,00	SF

8.2.1.1.3.02.00			
DDR vinculada - comprometida por NL			
(6.l)	20.000,00	20.000,00	(6.j)
(8.l)	1.950,00	1.950,00	(8.j)
(21.l)	520,00	1.200,00	(20.e)
(23.l)	910,00	520,00	(21.j)
		910,00	(23.j)
	23.380,00	24.580,00	
(28.a)	1.200,00	1.200,00	SF

8.2.1.1.4.02.00			
DDR vinculada - utilizada			
		20.000,00	(6.l)
		1.950,00	(8.l)
		520,00	(21.l)
		910,00	(23.l)
	0,00	23.380,00	
(28.a)	23.380,00	23.380,00	SF

8.2.1.1.3.01.04			
Disponibilidade por DR vinculada - compr. por EC (cauções)			
		3.000,00	(11.b)
	0,00	3.000,00	
(28.a)	3.000,00	3.000,00	SF

7.1.2.3.1.02.00			
Contratos de serviços			
(10.a)	12.000,00		
	12.000,00	0,00	
SF	12.000,00	12.000,00	(28.a)

8.1.1.3.1.02.01			
Contratos de serviços em execução			
		12.000,00	(10.a)
	0,00	12.000,00	
(28.a)	12.000,00	12.000,00	SF

8.1.2.3.1.02.01			
Execução de obrigações contratuais - a executar			
(6.h)	20.000,00	20.000,00	(6.a)
(20.f)	1.200,00	2.000,00	(19.a)
(22.j)	600,00	3.000,00	(22.a)
	21.800,00	25.000,00	
(28.a)	3.200,00	3.200,00	SF

8.1.2.3.1.02.02			
Execução de obrigações contratuais - executadas			
		20.000,00	(6.h)
		1.200,00	(20.f)
		600,00	(22.j)
	0,00	21.800,00	
(28.a)	21.800,00	21.800,00	SF

7.1.1.1.0.00.00			
Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens			
(17.i)	200,00		
	200,00	0,00	
SF	200,00	200,00	(28.a)

8.1.1.1.0.00.00			
Execução da responsabilidade de terceiros			
		200,00	(17.i)
	0,00	200,00	
(28.a)	200,00	200,00	SF

7.2.1.1.4.05.00			
Recursos vinculados - Saúde			
(5.d)	14.000,00		
	14.000,00	0,00	
SF	14.000,00	14.000,00	(28.a)

8.2.1.1.1.05.01			
DDR vinculada (Saúde) - não comprometida			
(21.b)	6.500,00	14.000,00	(5.d)
(22.c)	600,00		
	7.100,00	14.000,00	
(28.a)	6.900,00	6.900,00	SF

8.2.1.1.1.05.02			
DDR vinculada (Saúde) - comprometida NE			
(21.e)	6.500,00	6.500,00	(21.b)
(22.f)	600,00	600,00	(22.c)
	7.100,00	7.100,00	
		0,00	SF

8.2.1.1.1.05.03			
DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL			
(21.i)	6.500,00	6.500,00	(21.e)
(22.i)	550,00	600,00	(22.f)
	7.050,00	7.100,00	
(28.a)	50,00	50,00	SF

8.2.1.1.1.05.04			
DDR vinculada (Saúde) - utilizada			
		6.500,00	(21.i)
		550,00	(22.i)
	0,00	7.050,00	
(28.a)	7.050,00	7.050,00	SF

7.2.1.1.4.06.00			
Recursos vinculados - Educação			
(5.e)	22.000,00		
	22.000,00	0,00	
SF	22.000,00	22.000,00	(28.a)

8.2.1.1.1.06.01			
DDR vinculada (Educação) - não comprometida			
(23.b)	10.000,00	22.000,00	(5.e)
(24.c)	6.000,00		
	16.000,00	22.000,00	
(28.a)	6.000,00	6.000,00	SF

8.2.1.1.1.06.02			
DDR vinculada (Educação) - comprometida NE			
(23.e)	10.000,00	10.000,00	(23.b)
		6.000,00	(24.c)
	10.000,00	16.000,00	
(28.a)	6.000,00	6.000,00	SF

8.2.1.1.1.06.03				8.2.1.1.1.06.04			
DDR vinculada (Educação) - comprometida por NL				DDR vinculada (Educação) - utilizada			
(23.i)	10.000,00	10.000,00	(23.e)			10.000,00	(23.i)
					0,00	10.000,00	
	10.000,00	10.000,00		(28.a)	10.000,00	10.000,00	SF
		0,00	SF				

Dados da aquisição financiada de bens (lançamento 6)

Mês		Saldo Devedor	Amortização	Juros	J.Acum.	Prestação	Montante Pago
-		20.000,00	-	-		-	0
1	fev/00	19.535,71	464,29	200	200	664,29	664,29
2	mar/00	19.066,78	468,93	195,36	395,36	664,29	1.328,58
3	abr/00	18.593,16	473,62	190,67	586,03	664,29	1.992,87
4	mai/00	18.114,80	478,36	185,93	771,96	664,29	2.657,16
5	jun/00	17.631,66	483,14	181,15	953,11	664,29	3.321,45
6	jul/00	17.143,69	487,97	176,32	1129,43	664,29	3.985,74
7	ago/00	16.650,84	492,85	171,44	1300,87	664,29	4.650,03
8	set/00	16.153,06	497,78	166,51	1467,38	664,29	5.314,32
9	out/00	15.650,30	502,76	161,53	1628,91	664,29	5.978,61
10	nov/00	15.142,51	507,79	156,5	1785,41	664,29	6.642,90
11	dez/00	14.629,65	512,86	151,43	1936,84	664,29	7.307,19
12	jan/01	14.111,66	517,99	146,3	2083,14	664,29	7.971,48
13	fev/01	13.588,49	523,17	141,12	2224,26	664,29	8.635,77
14	mar/01	13.060,08	528,41	135,88	2360,14	664,29	9.300,06
15	abr/01	12.526,39	533,69	130,6	2490,74	664,29	9.964,35
16	mai/01	11.987,36	539,03	125,26	2616	664,29	10.628,64
17	jun/01	11.442,94	544,42	119,87	2735,87	664,29	11.292,93
18	jul/01	10.893,08	549,86	114,43	2850,3	664,29	11.957,22
19	ago/01	10.337,72	555,36	108,93	2959,23	664,29	12.621,51
20	set/01	9.776,81	560,91	103,38	3062,61	664,29	13.285,80
21	out/01	9.210,29	566,52	97,77	3160,38	664,29	13.950,09
22	nov/01	8.638,10	572,19	92,1	3252,48	664,29	14.614,38
23	dez/01	8.060,19	577,91	86,38	3338,86	664,29	15.278,67
24	jan/02	7.476,50	583,69	80,6	3419,46	664,29	15.942,96
25	fev/02	6.886,98	589,52	74,77	3494,23	664,29	16.607,25
26	mar/02	6.291,56	595,42	68,87	3563,1	664,29	17.271,54
27	abr/02	5.690,19	601,37	62,92	3626,02	664,29	17.935,83
28	mai/02	5.082,80	607,39	56,9	3682,92	664,29	18.600,12
29	jun/02	4.469,34	613,46	50,83	3733,75	664,29	19.264,41
30	jul/02	3.849,74	619,6	44,69	3778,44	664,29	19.928,70
31	ago/02	3.223,95	625,79	38,5	3816,94	664,29	20.592,99
32	set/02	2.591,90	632,05	32,24	3849,18	664,29	21.257,28
33	out/02	1.953,53	638,37	25,92	3875,1	664,29	21.921,57
34	nov/02	1.308,78	644,75	19,54	3894,64	664,29	22.585,86
35	dez/02	657,58	651,2	13,09	3907,73	664,29	23.250,15
36	jan/03	0	657,71	6,58	3914,31	664,29	23.914,44
Total:		-	20.000,00	3.914,31		23.914,44	

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO SUBSISTEMA PATRIMONIAL

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS PATRIMONIAIS	FR	31/12/20x1		31/12/20x0		
				DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	700,00		900,00		
	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	20,00		100,00		
	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.001	19.292,65		0,00		
	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.211	6.950,00		0,00		
	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.111	12.000,00		0,00		
	1.1.1.1.0.00.00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.230	2.000,00		0,00		
	1.1.2.1.0.00.00	AC - Créditos tributários a receber a CP (P)	1.20x1.001	5.000,00		0,00		
	1.1.3.1.0.00.00	AC - Adiantamentos concedidos	2.20x0.001	0,00		0,00		
	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	1.20x1.001	0,00		0,00		
	1.1.3.5.1.01.00	AC - Depósitos restituíveis (F)	1.20x1.970	3.000,00		0,00		
	1.1.5.6.1.00.00	AC - Almoxarifado	1.20x1.001	720,00		0,00		
	1.1.5.6.1.00.00	AC - Almoxarifado	1.20x1.111	6.000,00		0,00		
	ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.2.1.1.1.00.00	ANC - Máquinas e utensílios (P)	2.20x0.001	7.000,00		7.000,00	
		1.2.1.1.1.00.00	ANC - Máquinas e utensílios (P)	1.20x1.230	1.200,00		0,00	
1.2.3.1.1.05.00		ANC - Veículos (P)	1.20x1.920	20.000,00		0,00		
1.2.3.2.1.01.01		ANC - Terreno (P)	2.20x1.001	23.000,00		0,00		
1.2.3.8.1.01.01		ANC - Depreciação acumulada de Máquinas e Utensílios (P)	2.20x0.001		4.900,00		4.000,00	
1.2.3.8.1.01.05		ANC - Depreciação acumulada de Veículos (P)	1.20x1.920		3.300,00		0,00	
PASSIVO CIRCULANTE	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	2.20x0.001		20,00		100,00	
	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.001		300,00		0,00	
	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.211		50,00		0,00	
	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.230		1.200,00		0,00	
	2.1.3.1.1.01.00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.111		6.000,00		0,00	
	2.1.1.0.0.00.00	PC - Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP (F)			0,00		0,00	
	2.1.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)	1.20x1.920		6.569,65		0,00	
	2.1.2.3.1.01.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)	1.20x1.230		800,00			
	2.1.2.3.1.02.00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)			0,00		0,00	
	2.1.2.5.0.01.01	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (P)			1.402,00		0,00	
	2.1.2.5.0.01.02	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (F)			0,00		0,00	
	2.1.2.8.0.01.00	PC - Encargos financeiros a apropriar CP			1.402,00		0,00	
	2.1.8.8.1.01.01	PC - INSS - Retenções sobre venc. e vantagens (F)			0,00		0,00	
	2.1.8.8.1.04.01	PC - Depósitos e cauções a CP (F)	1.20x1.970		3.000,00		0,00	
2.1.8.9.0.00.00	PC - Outras obrigações a CP			0,00		0,00		
PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	2.2.2.3.1.01.00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)	2.20x0.920		1.000,00		1.000,00	
	2.2.2.3.1.01.00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)	1.20x1.920		8.060,00		0,00	
	2.2.2.3.1.01.00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)	1.20x1.230		1.200,00			
	2.2.2.5.0.01.00	PNC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a LP - interno (P)			575,31		0,00	
	2.2.2.8.0.01.00	PNC - Encargos financeiros a apropriar LP			575,31		0,00	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.3.7.1.1.01.00	(+/-) PL - Resultado Patrimonial do Exercício			44.583,00		0,00
2.3.7.1.1.02.00		(+/-) PL - Superávit ou déficits de exercícios anteriores			2.900,00		2.900,00	
2.3.7.1.1.03.00		(+/-) PL - Ajustes de exercícios anteriores			23.000,00		0,00	
TOTAL				108.859,96	108.859,96	8.000,00	8.000,00	

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO SUBSISTEMA ORÇAMENTÁRIO

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DAS RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
RECEITAS CORRENTES	5.2.1.1.1.01.00	Previsão inicial - Receita Corrente		100.000,00	
	6.2.1.1.1.00.00	Receita a realizar Corrente			10.000,00
	6.2.1.2.1.00.00	Receita realizada Corrente			90.000,00
RECEITAS DE CAPITAL	5.2.1.1.1.02.00	Previsão inicial - Receita de Capital		22.000,00	
	6.2.1.1.2.00.00	Receita a realizar de Capital			0,00
	6.2.1.2.00.00	Receita realizada de Capital			22.000,00
TOTAIS				122.000,00	122.000,00

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
DESPESAS CORRENTES	5.2.2.1.1.01.01	Dotação inicial - Despesa Corrente		90.000,00	
	5.2.2.1.2.00.01	Crédito adicional - Despesa corrente		900,00	
	6.2.2.1.1.01.00	Crédito disponível - Corrente			32.292,65
	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado a liquidar - Corrente			0,00
	6.2.2.1.3.01.01	Crédito empenhado em liquidação - Corrente			0,00
	6.2.2.1.3.03.01	Crédito empenhado liquidado a pagar - Corrente			0,00
	6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - Corrente			51.957,35
	6.2.2.1.3.05.01	Empenhos a liquidar inscritos em RP não processados - Corrente			300,00
DESPESAS DE CAPITAL	6.2.2.1.3.07.00	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - Corrente			350,00
	6.2.2.1.3.06.01	Empenhos em liquidação inscritos em RP não processados - Corrente			6.000,00
	5.2.2.1.1.01.02	Dotação inicial - Despesa de Capital		32.000,00	
	6.2.2.1.1.02.00	Crédito disponível - de Capital			10.800,00
	6.2.2.1.3.01.02	Crédito empenhado a liquidar - de Capital			0,00
	6.2.2.1.3.03.02	Crédito empenhado liquidado a pagar - de Capital			0,00
6.2.2.1.3.04.01	Crédito empenhado liquidado pago - de Capital			20.000,00	
6.2.2.1.3.07.02	Empenhos liquidados inscritos em RP processados - de Capital			1.200,00	
TOTAIS				122.900,00	122.900,00

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DOS DE RESTOS A PAGAR (RAP)	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
RAP PROCESSADOS	5.3.2.2.0.01.00	RP Processados - Exercícios anteriores - Corrente		100,00	
	5.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente		350,00	
	5.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital		1.200,00	
	6.3.2.1.0.01.00	RP Processados a pagar - Corrente			20,00
	6.3.2.2.0.01.00	RP Processados pagos - Corrente			80,00
	6.3.2.7.0.01.00	RP processados - inscrição no exercício - Corrente			350,00
	6.3.2.7.0.02.00	RP processados - inscrição no exercício - de Capital			1.200,00
RAP NÃO PROCESSADOS	5.3.1.7.0.01.00	RP não processados - inscrição no exercício - Corrente		6.300,00	
	6.3.1.7.1.01.00	RP não processados a liquidar - inscrição no exercício - Corrente			6.300,00
TOTAIS				7.950,00	7.950,00

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CONTROLE

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DE CONTROLE DOS RECURSOS ORDINÁRIOS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
RECURSOS ORDINÁRIOS	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	2.20x0.001	900,00	
	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	2.20x0.001	100,00	
	7.2.1.1.3.00.00	Recursos ordinários	1.20x1.001	54.000,00	
	8.2.1.1.1.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - não comprometida	2.20x0.001		700,00
	8.2.1.1.1.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - não comprometida	1.20x1.001		18.692,65
	8.2.1.1.2.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NE	1.20x1.001		300,00
	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	2.20x0.001		20,00
	8.2.1.1.3.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - comprometida NL	1.20x1.001		300,00
	8.2.1.1.4.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - utilizada	2.20x0.001		280,00
	8.2.1.1.4.01.00	Disponibilidade por DR ordinária - utilizada	1.20x1.001		34.707,35
TOTAIS				55.000,00	55.000,00

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DE CONTROLE DOS RECURSOS VINCULADOS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
RECURSOS VINCULADOS	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.920	20.000,00	
	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.001	1.950,00	
	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.970	3.000,00	
	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.230	2.000,00	
	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.211	520,00	
	7.2.1.1.4.00.00	Recursos vinculados	1.20x1.111	910,00	
	7.2.1.1.4.05.00	Recursos vinculados - Saúde	1.20x1.211	14.000,00	
	7.2.1.1.4.06.00	Recursos vinculados - Educação	1.20x1.111	22.000,00	
	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	1.20x1.920		20.000,00
	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	1.20x1.001		1.950,00
	8.2.1.1.3.01.04	Disponibilidade por DR vinculada - compr. por EC (cauções)	1.20x1.970		3.000,00
	8.2.1.1.1.02.00	DDR vinculada - não comprometida	1.20x1.230		800,00
	8.2.1.1.3.02.00	DDR vinculada - comprometida por NL	1.20x1.230		1.200,00
	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	1.20x1.211		520,00
	8.2.1.1.4.02.00	DDR vinculada - utilizada	1.20x1.111		910,00
	8.2.1.1.1.05.01	DDR vinculada (Saúde) - não comprometida	1.20x1.211		6.900,00
	8.2.1.1.1.05.03	DDR vinculada (Saúde) - comprometida por NL	1.20x1.211		50,00
	8.2.1.1.1.05.04	DDR vinculada (Saúde) - utilizada	1.20x1.211		7.050,00
	8.2.1.1.1.06.01	DDR vinculada (Educação) - não comprometida	1.20x1.111		6.000,00
	8.2.1.1.1.06.02	DDR vinculada (Educação) - comprometida NE	1.20x1.211		6.000,00
8.2.1.1.1.06.04	DDR vinculada (Educação) - utilizada	1.20x1.111		10.000,00	
TOTAIS				64.380,00	64.380,00

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DE CONTROLE DOS ATOS POTENCIAIS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
ATOS POTENCIAIS PASSIVOS	7.1.2.3.1.02.00	Contratos de Serviços	1.20x1.970	12.000,00	
	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações contratuais	1.20x1.920	20.000,00	
	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações contratuais	1.20x1.230	2.000,00	
	7.1.2.3.0.00.00	Obrigações contratuais	1.20x1.211	3.000,00	
	8.1.2.3.1.02.01	Contratos de Serviços em execução	1.20x1.970		12.000,00
	8.1.2.3.1.02.01	Execução de obrigações contratuais - a executar	1.20x1.230		800,00
	8.1.2.3.1.02.01	Execução de obrigações contratuais - a executar	1.20x1.211		2.400,00
	8.1.2.3.0.02.00	Execução de obrigações contratuais - executadas	1.20x1.920		20.000,00
	8.1.2.3.0.02.00	Execução de obrigações contratuais - executadas	1.20x1.230		1.200,00
	8.1.2.3.0.02.00	Execução de obrigações contratuais - executadas	1.20x1.211		600,00
TOTAIS				37.000,00	37.000,00

GRUPO	CÓDIGO	CONTAS DE CONTROLE DE RECURSOS ADMINISTRADOS POR TERCEIROS	FR	31/12/20x1	
				DÉBITO	CRÉDITO
RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS	7.1.1.1.0.00.00	Responsabilidades de terceiros por valores, títulos e bens	2.20x0.001	200,00	
	8.1.1.1.0.00.00	Execução da responsabilidade de terceiros	2.20x0.001		200,00
TOTAIS				200,00	200,00

PREFEITURA DE "EXEMPLO"
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (SINTÉTICO)
EXERCÍCIO: 20x1

GRUPO	CÓDIGO	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	31/12/20x1	31/12/20x0
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	95.000,00	0,00
	4.1.0.0.0.00.00	VPA - Impostos, taxas e contribuições de melhoria	95.000,00	
		TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS	0,00	0,00
		VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS	0,00	0,00
TOTAL DAS VPA's			95.000,00	0,00
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		PESSOAL E ENCARGOS	38.500,00	0,00
	3.1.1.0.0.00.00	VPD - Remuneração a Pessoal	26.000,00	
	3.1.2.0.0.00.00	VPD - Encargos patronais	12.500,00	
		USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	11.917,00	0,00
	3.3.1.0.0.00.00	VPD - Uso de material de consumo	1.680,00	
	3.3.2.1.0.00.00	VPD - Diárias	200,00	
	3.3.2.3.0.00.00	VPD - Serviços de terceiros	3.900,00	
	3.3.3.1.0.04.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	900,00	
	3.3.3.1.0.02.00	VPD - Depreciação, amortização e exaustão	3.300,00	
	3.4.2.1.0.00.00	VPD - Juros e encargos de mora de empréstimos e financiamentos internos obtidos	1.937,00	
	TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	0,00	0,00	
TOTAL DAS VPD's			50.417,00	0,00
RESULTADO PATRIMONIAL			44.583,00	0,00

QUADRO EM NOTAS EXPLICATIVAS:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS	31/12/20x1	31/12/20x0
Incorporação de Ativo (aquisição de ativo que permanece em estoque/almoxarifado)	720,00	
Incorporação de Ativo (aquisição de ativo que permanece em estoque/almoxarifado)	6.000,00	
Incorporação de Ativo (reconhecimento de terreno doado em exercício anterior)	23.000,00	
Incorporação de Ativo (aquisição financiada de veículo)	20.000,00	
Incorporação de Ativo (aquisição financiada de equipamentos de saúde)	1.200,00	
Incorporação de Ativo e de Passivo (recebimento de cauções)	3.000,00	
Desincorporação de Passivo (pagamento de fornecedores)	6.030,00	
Desincorporação de Passivo (Operações de crédito e/ou financiamentos contraídos)	22.000,00	
Desincorporação de Passivo (recolhimento de INSS)	3.380,00	
Desincorporação de Passivo (pagamento de amortização de financiamentos de CP)	5.370,35	
Desincorporação de Passivo (pagamento de juros de financiamentos de CP)	1.937,00	

BALANÇO PATRIMONIAL (QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES), CONFORME LEI 4.320/64, EM 31/12/20x1

ESPECIFICAÇÃO	FR	20x1	20x0	ESPECIFICAÇÃO	FR	20x1	20x0
ATIVO FINANCEIRO		43.962,65	1.000,00	PASSIVO FINANCEIRO		10.870,00	100,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	700,00	1.000,00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	2.20x0.001	20,00	100,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	20,00	0,00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.001	300,00	0,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.001	19.292,65	0,00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.211	50,00	0,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.211	6.950,00	0,00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.230	1.200,00	0,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.111	12.000,00	0,00	PC - Fornecedores a pagar de CP (F)	1.20x1.111	6.000,00	0,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.230	2.000,00	0,00	PC - Depósitos e cauções a CP (F)	1.20x1.970	3.000,00	0,00
AC - Depósitos resstituíveis (F)	1.20x1.970	3.000,00	0,00				
				*RP NÃO PROCESSADO - INSCRITO NO EXERCÍCIO (LIQUIDAÇÃO NÃO INICIADA)	1.20x1.001	300,00	0,00
ATIVO PERMANENTE		54.720,00	3.000,00	PASSIVO PERMANENTE		17.629,65	1.000,00
AC - Créditos tributários a receber a CP (P)		5.000,00	0,00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)		6.569,65	0,00
AC - Almoxarifado		720,00	0,00	PC - Financiamentos a CP - Internos (P)		800,00	0,00
AC - Almoxarifado		6.000,00	0,00	PC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a CP - interno (P)		1.402,00	0,00
ANC - Máquinas e utensílios (P)		7.000,00	7.000,00	PC - Encargos financeiros a apropriar CP		-1.402,00	0,00
ANC - Máquinas e utensílios (P)		1.200,00	0,00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)		1.000,00	1.000,00
ANC - Veículos (P)		20.000,00	0,00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)		8.060,00	0,00
ANC - Terreno (P)		23.000,00	0,00	PNC - Financiamentos internos de LP (P)		1.200,00	0,00
ANC - Depreciação acumulada de Máquinas e Utensílios (P)		-4.900,00	-4.000,00	PNC - Juros e encargos a pagar de empréstimos e financiamentos a LP - interno (P)		575,31	0,00
ANC - Depreciação acumulada de Veículos (P)		-3.300,00	0,00	PNC - Encargos financeiros a apropriar LP		-575,31	0,00
TOTAL DO ATIVO		98.682,65	4.000,00	TOTAL DO PASSIVO		28.499,65	1.100,00
SALDO PATRIMONIAL (-)				SALDO PATRIMONIAL (+)		70.183,00	2.900,00
TOTAL		98.682,65	4.000,00	TOTAL		98.682,65	4.000,00

Cálculo do Superávit/Déficit Financeiro em 31/12/20x1	Superávit/Déficit Financeiro				TOTAL
	FR	AF	PF		
	2.20x0.001	700,00	0,00		700,00
	2.20x0.001	20,00	20,00		0,00
	1.20x1.001	19.292,65	600,00		18.692,65
	1.20x1.211	6.950,00	50,00		6.900,00
	1.20x1.111	12.000,00	6.000,00		6.000,00
	1.20x1.230	2.000,00	1.200,00		800,00
	1.20x1.970	3.000,00	3.000,00		0,00
					33.092,65

PREFEITURA DE "EXEMPLO"
 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
 EXERCÍCIO: 20x1

ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social / Capital Social	Adiant. para futuro Aumento de Capital (AFAC)	Reserva de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
SALDO INICIAL 20x1							2.900,00		2.900,00
Ajustes de exercícios anteriores							23.000,00		23.000,00
Aumento de capital									0,00
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas									0,00
Juros sobre capital próprio									0,00
Resultado do exercício							44.583,00		44.583,00
Ajustes de avaliação patrimonial									0,00
Constituição / Reversão de reservas									0,00
Dividendos a distribuir									0,00
SALDO FINAL 20x1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	70.483,00	0,00	70.483,00

PREFEITURA DE "EXEMPLO"
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - MODELO NOVO (ANEXO 12 DA LEI 4.320/64)
EXERCÍCIO: 20x1

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO (c) = (b) - (a)
RECEITAS CORRENTES (I)	100.000,00	100.000,00	90.000,00	-10.000,00
RECEITA TRIBUTÁRIA				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	22.000,00	22.000,00	22.000,00	0,00
RECEITAS DE CAPITAL (II)				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV = I + III + II)	122.000,00	122.000,00	112.000,00	-10.000,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO - REFINANCIAMENTO (V)				
Operações de Crédito Internas	0,00	0,00	0,00	0,00
Mobiliária	0,00	0,00	0,00	0,00
Contratual				
Operações de Crédito Externas	0,00	0,00	0,00	0,00
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV + V)	122.000,00	122.000,00	112.000,00	-10.000,00
DÉFICIT (VII)				0,00
TOTAL (VIII = VI + VII)	122.000,00	122.000,00	112.000,00	-10.000,00
Saldos de exercícios anteriores (utilizados pl créditos adicionais)	0,00	900,00	0,00	-900,00
Superávlt Financeiro	0,00	900,00	0,00	-900,00
Reabertura de créditos adicionais	0,00	0,00	0,00	0,00

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i) = (e) - (f)
DESPESAS CORRENTES (IX) PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES	90.000,00	90.900,00	58.607,35	52.307,35	51.957,35	32.292,65
DESPESAS DE CAPITAL (X) INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	32.000,00	32.000,00	21.200,00	21.200,00	20.000,00	10.800,00
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (XI) RESERVA DO RPPS (XII)						0,00 0,00
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII = IX + X + XI + XII)	122.000,00	122.900,00	79.807,35	73.507,35	71.957,35	43.092,65
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO (XIV) AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA INTERNA Dívida mobiliária Outras Dívidas	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA EXTERNA Dívida mobiliária Outras Dívidas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII)+(XIV) SUPERÁVIT (XVI)	122.000,00	122.900,00	79.807,35	73.507,35	71.957,35	43.092,65
TOTAL (XVII) = (XV + XVI)	122.000,00	122.900,00	79.807,35	73.507,35	71.957,35	43.092,65

Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

	INSCRITOS		Liquidados (c)	Pagos (d)	Cancelados (e)	Saldo (f) = (a) + (b) - (d) - (e)
	Em Exercícios Anteriores (a)	31/12/20x1 (b)				
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	6.300,00	0,00	0,00	0,00	6.300,00 0,00 0,00 6.300,00
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00 0,00 0,00 0,00
TOTAL	0,00	6.300,00	0,00	0,00	0,00	6.300,00

Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e não Processados Liquidados

	INSCRITOS				Cancelados	Saldo
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro de 20x1	Pagos			
	(a)	(b)	(c)	(d)		
DESPESAS CORRENTES	100,00	350,00	80,00	0,00	370,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					0,00	
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	100,00	350,00	80,00	0,00	0,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES					370,00	
DESPESAS DE CAPITAL	0,00	1.200,00	0,00	0,00	1.200,00	
INVESTIMENTOS		1.200,00		0,00	1.200,00	
INVERSÕES FINANCEIRAS					0,00	
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					0,00	
TOTAL	100,00	1.550,00	80,00	0,00	1.570,00	

PREFEITURA DE "EXEMPLO"
BALANÇO FINANCEIRO - MODELO NOVO (ANEXO 13 DA LEI 4.320/64)
EXERCÍCIO: 20x1

INGRESSOS			DISPÊNDIO		
ESPECIFICAÇÃO	FONTE	20x1	ESPECIFICAÇÃO	FONTE	20x1
Receita Orçamentária		112.000,00	Despesa Orçamentária		79.807,35
Ordinária	1.20x1.001	54.000,00	Ordinária	1.20x1.001	35.307,35
Vinculada	1.20x1.211	14.000,00	Ordinária	2.20x1.001	200,00
Vinculada	1.20x1.111	22.000,00	Vinculada	1.20x1.211	7.100,00
Vinculada	1.20x1.920	20.000,00	Vinculada	1.20x1.111	16.000,00
Vinculada	1.20x1.230	2.000,00	Vinculada	1.20x1.920	20.000,00
			Vinculada	1.20x1.230	1.200,00
Deduções da Receita Orçamentária		0,00			
Transferências Financeiras Recebidas		0,00	Transferências Financeiras Concedidas		
Recebimentos Extraorçamentários		10.850,00	Pagamentos Extraorçamentários		80,00
Inscrição de Restos a Pagar	1.20x1.001	300,00	Restos a Pagar	2.20x0.001	80,00
Inscrição de Restos a Pagar	1.20x1.001	300,00			
Inscrição de Restos a Pagar	1.20x1.211	50,00			
Inscrição de Restos a Pagar	1.20x1.111	6.000,00			
Inscrição de Restos a Pagar	1.20x1.230	1.200,00			
Valores Restituíveis (Cauções)	1.20x1.970	3.000,00	Valores Restituíveis (Cauções)		0,00
Saldo em Espécie do Exercício Anterior		1.000,00	Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte		43.962,65
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	900,00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	700,00
AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	100,00	AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	2.20x0.001	20,00
			AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.001	19.292,65
			AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.211	6.950,00
			AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.111	12.000,00
			AC - Caixa e Equivalentes de Caixa em moeda nacional (F)	1.20x1.230	2.000,00
Depósitos Restituíveis	1.20x1.970	0,00	Depósitos Restituíveis	1.20x1.970	3.000,00
TOTAL		123.850,00	TOTAL		123.850,00

Quadro Principal

PREFEITURA DE "EXEMPLO"			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - STN			
EXERCÍCIO: 20x1			
	Nota	20x1	20x0
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos (I)	3	90.000,00	0,00
Receitas derivadas e originárias		90.000,00	0,00
Transferências correntes recebidas		0,00	0,00
Desembolsos (II)	3	46.587,00	0,00
Pessoal e demais despesas	4	44.650,00	0,00
Juros e encargos da dívida	1	1.937,00	0,00
Transferências concedidas		0,00	0,00
Fluxo de caixa líquido das Atividades Operacionais (III) = (I) - (II)		43.413,00	0,00
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS			
Ingressos (IV)	3	0,00	0,00
Alienação de bens		0,00	0,00
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos		0,00	0,00
Desembolsos (V)	3	0,00	0,00
Aquisição de ativo não circulante		0,00	0,00
Concessão de empréstimos e financiamentos		0,00	0,00
Outros desembolsos de investimentos		0,00	0,00
Fluxo de caixa líquido das Atividades de Investimentos (VI) = (IV) - (V)		0,00	0,00
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS			
Ingressos (VII)	3	2.000,00	0,00
Operações de crédito		2.000,00	0,00
Integralização do capital social de empresas dependentes		0,00	0,00
Transferências de capital recebidas		0,00	0,00
Outros ingressos de financiamentos		0,00	0,00
Desembolsos (VIII)	3	5.370,35	0,00
Amortização/Refinanciamento da dívida	1	5.370,35	0,00
Outros desembolsos de financiamentos		0,00	0,00
Fluxo de caixa líquido das Atividades de Financiamentos (IX) = (VII) - (VIII)		-3.370,35	0,00
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (X) = (III) + (VI) + (IX)		40.042,65	0,00
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		1.000,00	0,00
Caixa e Equivalentes de caixa final	2	41.042,65	0,00

Quadro de Receitas Derivadas e Originárias

PREFEITURA DE "EXEMPLO"		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - STN		
EXERCÍCIO: 20x1		
	20x1	20x0
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Receita Tributária	90.000,00	0,00
Receita de Contribuições	0,00	0,00
Receita Patronal	0,00	0,00
Receita Agropecuária	0,00	0,00
Receita Industrial	0,00	0,00
Receita de Serviços	0,00	0,00
Remuneração das Disponibilidades	0,00	0,00
Outras Receitas Derivadas e Originárias	0,00	0,00
Total das Receitas Derivadas e Originárias	90.000,00	0,00

Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

PREFEITURA DE "EXEMPLO"		
QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS - STN		
EXERCÍCIO: 20x1		
	20x1	20x0
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS		
Intergovernamentais	0,00	0,00
da União	0,00	0,00
de Estados e Distrito Federal	0,00	0,00
de Municípios	0,00	0,00
Intragovernamentais	0,00	0,00
Outras tranferências correntes recebidas	0,00	0,00
Total das Transferências Correntes Recebidas	0,00	0,00
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS		
Intergovernamentais	0,00	0,00
a União	0,00	0,00
a Estados e Distrito Federal	0,00	0,00
a Municípios	0,00	0,00
Intragovernamentais	0,00	0,00
Outras tranferências concedidas	0,00	0,00
Total das Transferências Concedidas	0,00	0,00

Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função

PREFEITURA DE "EXEMPLO"		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO - STN		
EXERCÍCIO: 20x1		
	20x1	20x0
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração	22.000,00	
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde	6.500,00	
Trabalho		
Educação	10.000,00	
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais		
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	38.500,00	0,00

Quadro de Juros e Encargos da Dívida		
PREFEITURA DE "EXEMPLO"		
QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA - STN		
EXERCÍCIO: 20x1		
	20x1	20x0
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna	1.937,00	0,00
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa	0,00	0,00
Outros Encargos da Dívida	0,00	0,00
Total dos Juros e Encargos da Dívida	1.937,00	0,00

NOTAS EXPLICATIVAS:

Nota 1 - Em Janeiro/20x1, foi realizada uma aquisição financiada de bens (FR 1.20x1.920), espécie de operação de crédito contratual em que não há ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres da entidade, no valor de R\$ 20.000,00, para aquisição de 02 (dois) veículos. Em 20x1, foi amortizado o valor de R\$ 5.370,35 e realizado o pagamento de juros no valor de R\$ 1.937,00. O detalhamento dessa operação é

Quadro do detalhamento da aquisição financiada de bens	
Entrada:	R\$ 0
Valor Financiado:	R\$ 20.000,00
Juros:	1 % ao mês
Meses:	36
Valor da Prestação:	R\$ 664,29

Nota 2 - Houve o pagamento de R\$ 80,00 de RP (extraorçamentário), motivo da diferença entre o saldo da conta "Caixa e Equivalentes de Caixa" do BP e o saldo final da DFC.

Nota 3 - Quadro dos ingressos e desembolsos por Fontes/Destinação de Recursos

Detalhamento das Fontes/Destinação de Recursos	FR	Ingressos	Desembolsos	Saldo
Recursos Ordinários - exercício anterior - Superávit Financeiro - Crédito adicional	2.20x0.001	0,00	200,00	-200,00
Recursos Ordinários - exercício anterior - comprometido	2.20x0.001	0,00	80,00	-80,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	54.000,00	34.707,35	19.292,65
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	2.000,00	0,00	2.000,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	3.000,00	0,00	3.000,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	14.000,00	7.050,00	6.950,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	22.000,00	10.000,00	12.000,00

Nota 4 - O detalhamento dos desembolsos com Pessoal e demais despesas são segregadas conforme abaixo:

Gasto com pessoal e encargos sociais por Fontes/Destinação de Recursos	FR	Desembolsos
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	22.000,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	6.500,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	10.000,00
TOTAL		38.500,00

Gasto com demais despesas por Fontes/Destinação de Recursos	FR	Desembolsos
Recursos Ordinários - exercício anterior - Superávit Financeiro - Crédito adicional	2.20x0.001	200,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	5.400,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	550,00
TOTAL		6.150,00

Quadro Principal

PREFEITURA DE "EXEMPLO"						
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - MODELO PROPOSTO POR FR						
Exercício: 20x1						
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			FR	Nota	20x1	20x0
INGRESSOS (I)					93.000,00	0,00
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS					90.000,00	0,00
Receita Tributária					90.000,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual			1.20x1.001		54.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde			1.20x1.211		14.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação			1.20x1.111		22.000,00	0,00
Receita de Contribuições					0,00	0,00
Receita Patrimonial					0,00	0,00
Receita Agropecuária					0,00	0,00
Receita Industrial					0,00	0,00
Receita de Serviços					0,00	0,00
Remuneração das Disponibilidades					0,00	0,00
Outras Receitas Derivadas e Originárias					0,00	0,00
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS (TCR)					0,00	0,00
Intergovernamentais					0,00	0,00
da União					0,00	0,00
de Estados e Distrito Federal					0,00	0,00
de Municípios					0,00	0,00
Intragovernamentais					0,00	0,00
Outras TCR					0,00	0,00
INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS					3.000,00	0,00
Depósitos restituíveis e Valores Vinculados					3.000,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções			1.20x1.970		3.000,00	0,00
Outros recebimentos extraorçamentários					0,00	0,00
DESEMBOLSOS (II)					46.667,00	0,00
PESSOAL E DEMAIS DESPESAS					44.650,00	0,00
Pessoal e encargos sociais					38.500,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual			1.20x1.001		22.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde			1.20x1.211		6.500,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação			1.20x1.111		10.000,00	0,00
Diárias					200,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior - Superávit Financeiro - Crédito adicional			2.20x0.001		200,00	0,00
Material de Consumo					2.400,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual			1.20x1.001		2.400,00	0,00
Serviços de Terceiros					3.550,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual			1.20x1.001		3.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde			1.20x1.211		550,00	0,00
Outras despesas					0,00	0,00
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA					1.937,00	0,00
Juros e correção monetária da Dívida Interna					1.937,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual			1.20x1.001	1	1.937,00	0,00
Juros e correção monetária da Dívida Externa					0,00	0,00
Outros Encargos da Dívida					0,00	0,00

TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS (TC)		0,00	0,00
Intergovernamentais		0,00	0,00
a União		0,00	0,00
a Estados e Distrito Federal		0,00	0,00
a Municípios		0,00	0,00
Intragovernamentais		0,00	0,00
Outras TC		0,00	0,00
DESEMBOLSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS		80,00	0,00
Pagamento de Restos a Pagar (RP) processados		0,00	0,00
Pagamento de RP não processados		80,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior - comprometido	2.20x0.001	80,00	0,00
Depósitos restituíveis e valores vinculados		0,00	0,00
Outros Desembolsos Extraorçamentários		0,00	0,00
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (III) = (I) - (II)		46.333,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001	-280,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	24.663,00	0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	0,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	3.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	6.950,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	12.000,00	0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920	0,00	0,00
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	FR	Nota	20x1 20x0
INGRESSOS (IV)			0,00 0,00
ALIENAÇÃO DE BENS			0,00 0,00
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS			0,00 0,00
OUTROS INGRESSOS DE INVESTIMENTOS			0,00 0,00
DESEMBOLSOS (V)			0,00 0,00
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE			0,00 0,00
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS			0,00 0,00
OUTROS DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTOS			0,00 0,00
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS (VI) = (IV) - (V)			0,00 0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001		0,00 0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001		0,00 0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230		0,00 0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970		0,00 0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211		0,00 0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111		0,00 0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920		0,00 0,00
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS	FR	Nota	20x1 20x0
INGRESSOS (VII)			2.000,00 0,00
OPERAÇÕES DE CRÉDITO			2.000,00 0,00
Operações de Crédito Mobiliárias			0,00 0,00
Operações de Crédito Contratuais			2.000,00 0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230		2.000,00
INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES			0,00 0,00
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL RECEBIDAS			0,00 0,00
OUTROS INGRESSOS DE FINANCIAMENTOS			0,00 0,00

DESEMBOLSOS (VIII)		5.370,35	0,00
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		5.370,35	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	5.370,35	
OUTROS DESEMBOLSOS DE FINANCIAMENTOS		0,00	0,00
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS (IX) = (VII) - (VIII)		-3.370,35	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001	0,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	-5.370,35	0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	2.000,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	0,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	0,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	0,00	0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920	0,00	0,00
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		FR	Nota
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (X) = (III) + (VI) + (IX)		20x1	20x0
		42.962,65	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001	-280,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	19.292,65	0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	2.000,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	3.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	6.950,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	12.000,00	0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920	0,00	0,00
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA INICIAL		1.000,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001	1.000,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	0,00	0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	0,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	0,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	0,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	0,00	0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920	0,00	0,00
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA FINAL		43.962,65	0,00
Recursos Ordinários - exercício anterior	2.20x0.001	720,00	0,00
Recursos Ordinários - exercício atual	1.20x1.001	19.292,65	0,00
Operações de Crédito vinculada à Saúde	1.20x1.230	2.000,00	0,00
Recursos extraorçamentários - cauções	1.20x1.970	3.000,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Saúde	1.20x1.211	6.950,00	0,00
Receitas de impostos e de transferências de impostos - Recursos vinculados à Educação	1.20x1.111	12.000,00	0,00
Recursos de Operações de Crédito	1.20x1.920	0,00	0,00

Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função

PREFEITURA DE "EXEMPLO"			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Exercício: 20x1			
	Nota	20x1	20x0
Legislativa			
Judiciária			
Essencial à Justiça			
Administração		22.000,00	
Defesa Nacional			
Segurança Pública			
Relações Exteriores			
Assistência Social			
Previdência Social			
Saúde		6.500,00	
Trabalho			
Educação		10.000,00	
Cultura			
Direitos da Cidadania			
Urbanismo			
Habituação			
Saneamento			
Gestão Ambiental			
Ciência e Tecnologia			
Agricultura			
Organização Agrária			
Indústria			
Comércio e Serviços			
Comunicações			
Energia			
Transporte			
Desporto e Lazer			
Encargos Especiais			
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função		38.500,00	0,00

NOTAS EXPLICATIVAS:

Nota 1 - Em Janeiro/20x1, foi realizada uma aquisição financiada de bens (FR 1.20x1.920), espécie de operação de crédito contratual em que não há ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres da entidade, no valor de R\$ 20.000,00, para aquisição de 02 (dois) veículos. Em 20x1, foi amortizado o valor de R\$ 5.370,35 e realizado o pagamento de juros no valor de R\$ 1.937,00. O detalhamento dessa operação é mostrado no quadro abaixo:

Quadro do detalhamento da aquisição financiada de bens	
Entrada:	R\$ 0
Valor Financiado:	R\$ 20.000,00
Juros:	1 % ao mês
Meses:	36
Valor da Prestação:	R\$ 664,29

ANEXO I – MECANISMO DE FONTE/DESTINAÇÃO DE RECURSOS DA UNIÃO

Fonte/Destinação de Recursos

Codificação desenvolvida para o Siconfi, identificada com o código FR, composto de quatro dígitos. Poderá ser complementada com a codificação adicional “ano da fonte/destinação de recursos (AF)”, com quatro dígitos que identifica o exercício de ingresso do recurso.

Código	Nomenclatura
1	Recursos do Exercício Corrente
2	Recursos de Exercícios Anteriores + ano de inscrição

Código	Nomenclatura
	Recursos Ordinários
001	Controla os recursos próprios arrecadados pela administração direta e indireta, as transferências federais e estaduais decorrentes da cota-parte Constitucional e demais recursos livres. Constituem recursos disponíveis para livre programação, sem destinação específica, isto é, que não estão vinculadas a nenhum órgão ou programação.
	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos – Educação
111	Controla os recursos provenientes de impostos e transferências recebidas como repartição de receitas destinadas à educação para cumprimento do art. 212 da CF/88. Esse código destina-se à identificação do montante das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e poderá ser utilizado tanto para o controle da vinculação dos recursos na origem como no momento da execução da despesa.
	Transferências do FUNDEB 60%
112	Controla os recursos provenientes de transferências recebidas do FUNDEB destinadas à aplicação na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, em efetivo exercício, em cumprimento ao inciso XII do art. 60 do ADCT da CF/88 e ao art. 22 da Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2007.
	Transferências do FUNDEB 40%
113	Controla os recursos provenientes de transferências recebidas do FUNDEB destinados a custear despesas com a educação básica, não relacionadas no item anterior para cumprimento do inciso IV do art. 60 do ADCT da CF/88 com o art. 21 da Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2007.
	Transferências do FUNDEB – Complementação da União
114	Controla os recursos provenientes da complementação da União ao FUNDEB conforme artigos 4º a 7º da Lei Federal nº 11.494, de 20 de junho de 2007.
	Transferência do Salário-Educação
115	Controla os recursos de transferências da União a título de Salário-Educação, na forma da Lei nº 10.832/2003.
	Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)
116	Controla os recursos de transferências da União referentes ao Programa Dinheiro Direto na Escola.
	Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)
117	

	Controla os recursos de transferências da União referentes ao Programa Nacional de Alimentação Escolar.
118	Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) Controla os recursos de transferências da União referentes ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar, conforme a Lei nº 10.880/2004.
119	Outras Transferências de Recursos do FNDE Controla os recursos de transferência da União para o Município, referentes ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação, não classificáveis nos itens anteriores, e que não sejam repassados por meio de convênios.
120	Transferências de Convênios – Educação Controla os recursos provenientes de convênios firmados destinados a custear despesas correntes ou de capital relacionadas com a manutenção e desenvolvimento do ensino provenientes de transferências pela assinatura de convênios para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, cuja destinação encontra-se vinculada a programas de educação.
121	Receita pela Prestação de Serviços Educacionais Controla os recursos provenientes da arrecadação de receitas auferidas pelas atividades do sistema educacional.
130	Operações de Crédito Vinculadas à Educação Controla os recursos originários de operações de crédito, cuja destinação encontra-se vinculada a programas de educação.
140	Royalties do Petróleo destinados à Educação Controla as receitas provenientes da parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural destinadas à área da educação nos termos do Art. 2º, § 3º da Lei nº 12.858/2013.
190	Outros Recursos Destinados à Educação Controla os recursos vinculados não enquadrados em especificações próprias, cuja aplicação encontra-se destinada a programas de educação.
211	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos – Saúde Controla os recursos provenientes de impostos e transferências recebidas como repartição de receitas destinadas à saúde em cumprimento ao disposto no art. 198, § 2º da CF/88 e no Capítulo III da Lei Complementar nº 141/2012. Esse código destina-se à identificação do montante das despesas custeadas com recursos de impostos e transferências de impostos consideradas para cumprimento do limite constitucional e poderá ser utilizado tanto para o controle da vinculação dos recursos na origem como no momento da execução da despesa.
212	Transferências de Recursos do SUS para Atenção Básica Controla os recursos transferidos para financiamento de ações de atenção básica à saúde, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/2007, do Ministério da Saúde.
213	Transferências de Recursos do SUS para Atenção de Média e Alta Complexidade – Teto Financeiro Controla os recursos transferidos (no limite do teto financeiro) para financiamento de ações de média e alta complexidade ambulatorial e hospitalar em saúde, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/ 2007, do Ministério da Saúde.
214	Transferências de Recursos do SUS para Atenção de Média e Alta Complexidade Controla os recursos transferidos (além do teto financeiro) para financiamento de ações de média e alta complexidade ambulatorial e hospitalar em saúde, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/ 2007, do Ministério da Saúde.

215	Transferências de Recursos do SUS para Vigilância em Saúde Controla os recursos transferidos para financiamento de ações de vigilância em saúde, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/2007, do Ministério da Saúde.
216	Transferências de Recursos do SUS para Assistência Farmacêutica Controla os recursos transferidos para financiamento de ações de assistência farmacêutica, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/2007, do Ministério da Saúde.
217	Transferências de Recursos do SUS para Gestão do SUS Controla os recursos transferidos para apoiar a implementação de ações e serviços que contribuem para a organização e a eficiência do sistema, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/2007, do Ministério da Saúde.
218	Transferências de Recursos do SUS para Investimentos na Rede de Serviços de Saúde Controla os recursos transferidos exclusivamente para a realização de despesas de capital, conforme dispõe a Portaria nº 204/GM, de 29/01/2007, atualizada pela Portaria nº 837/GM, de 23/04/2009, do Ministério da Saúde.
219	Transferências de Recursos do SUS - Outras/ Não Regulamentadas por Bloco de Financiamento Controla os recursos de transferência da União para o Município, referentes ao Fundo Nacional de Saúde, não classificáveis nos itens anteriores, e que não sejam repassados por meio de convênios.
220	Transferências de Convênios – Saúde Controla os recursos provenientes de convênios firmados destinados a custear despesas correntes ou de capital relacionadas com a saúde provenientes de transferências pela assinatura de convênios para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, cuja destinação encontra-se vinculada a programas de saúde.
221	Receitas pela Prestação de Serviços Públicos de Saúde Controla os recursos provenientes da remuneração por serviço produzido, decorrentes da prestação de serviços de saúde. Contempla ainda os recursos do Sistema único de Saúde (SUS) pagos diretamente pela União aos prestadores do serviço de saúde.
230	Operações de Crédito Vinculadas à Saúde Controla os recursos originários de operações de crédito, cuja destinação encontra-se vinculada a programas de saúde.
240	Royalties do Petróleo destinados à Saúde Controla as receitas provenientes da parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural destinadas à área da saúde nos termos do Art. 2º, § 3º da Lei nº 12.858/2013.
290	Outros Recursos Destinados à Saúde Controla os recursos não enquadrados em especificações próprias, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da saúde.
311	Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS Controla os recursos provenientes de transferências da União referente ao Fundo Nacional de Assistência Social, para aplicação em assistência social.
312	Transferências de Convênios - Assistência Social Controla os recursos provenientes de convênios firmados, com ou sem contraprestação de serviços, por entidade pública de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes, e destinados a custear despesas correntes ou de capital relacionadas com

	a Assistência Social.
390	Outros Recursos Destinados à Assistência Social Controla os recursos não enquadrados em especificações próprias, cuja destinação encontra-se vinculada a programas da assistência social.
410	Recursos destinados ao RPPS - Plano Previdenciário Controla os recursos do RPPS nos casos em que não ocorra segregação das massas dos segurados, bem como os recursos do plano previdenciário quando houver segregação das massas.
420	Recursos destinados ao RPPS - Plano Financeiro Controla os recursos do plano financeiro quando houver segregação de massas.
450	Recursos destinados ao RGPS Controla os recursos do RGPS.
910	Recursos próprios dos consórcios Controla as receitas próprias arrecadadas pelos consórcios.
920	Recursos de Operações de Crédito Controla os recursos originários de operações de crédito, exceto as operações cuja aplicação esteja destinada a programas de educação e saúde que serão controladas nas fontes específicas.
930	Recursos de alienação de bens/ativos Controla os recursos advindos da alienação de bens permitindo a verificação do cumprimento do disposto no art. 44 da LRF.
940	Outras vinculações de transferências Controla os recursos originários de transferências que são vinculados e não classificadas em outro código.
950	Outras vinculações de taxas e contribuições Controla os recursos originários de taxas, contribuições de melhorias e demais contribuições, vinculados.
970	Recursos extraorçamentários Controla os ingressos que não pertencem a execução orçamentária, como as entradas compensatórias ou os valores restituíveis.
980	Recursos não classificados – a classificar Controla os recursos cuja aplicação não foi identificada, devendo ser efetivada sua análise de destinação.
990	Outras Destinações Vinculadas de Recursos Controla os recursos cuja aplicação seja vinculada não tenham sido enquadrados em outras especificações.

ANEXO II – MODELO DE DFC DA STN

Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Nota		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
Ingressos (I)		
Receitas derivadas e originárias		
Transferências correntes recebidas		
Desembolsos (II)		
Pessoal e demais despesas		
Juros e encargos da dívida		
Transferências concedidas		
Fluxo de caixa líquido das Atividades Operacionais (III) = (I) - (II)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS		
Ingressos (IV)		
Alienação de bens		
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos		
Desembolsos (V)		
Aquisição de ativo não circulante		
Concessão de empréstimos e financiamentos		
Outros desembolsos de investimentos		
Fluxo de caixa líquido das Atividades de Investimentos (VI) = (IV) - (V)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS		
Ingressos (VII)		
Operações de crédito		
Integralização do capital social de empresas dependentes		
Transferências de capital recebidas		
Outros ingressos de financiamentos		
Desembolsos (VIII)		
Amortização/Refinanciamento da dívida		
Outros desembolsos de financiamentos		
Fluxo de caixa líquido das Atividades de Financiamentos (IX) = (VII) - (VIII)		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (X)		
= (III) + (VI) + (IX)		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		
Caixa e Equivalentes de caixa final		

Quadro de Receitas Derivadas e Originárias

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Receita Patronal		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Remuneração das Disponibilidades		
Outras Receitas Derivadas e Originárias		
Total das Receitas Derivadas e Originárias		

Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES RECEBIDAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências correntes recebidas		
Total das Transferências Correntes Recebidas		
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências concedidas		
Total das Transferências Concedidas		

Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais despesas por função

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais		
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função		

Quadro de Juros e Encargos da Dívida

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
Total dos Juros e Encargos da Dívida		