

Contabilidade Pública



Demonstração das Variações Patrimoniais



DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

INTRODUÇÃO

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.



Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais. A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade.



ELABORAÇÃO

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP.

Os itens de VPA e VPD não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por norma específica.



Caso haja contas intraorçamentárias (nível de consolidação 2), estas devem ser excluídas para fins de consolidação das demonstrações contábeis no âmbito de cada ente. Entretanto, se a DVP se referir apenas às contas de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, então não há exclusão das contas intraorçamentárias.



De acordo a NBC TSP, a demonstração do resultado (aqui denominada demonstração das variações patrimoniais – DVP) deve incluir itens que apresentam os seguintes valores do período contábil:

- a. receita, correspondente às variações patrimoniais aumentativas;
- b. despesa, correspondente às variações patrimoniais diminutivas;
- c. parcela do resultado de coligadas e empreendimento controlado em conjunto mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- d. ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- e. resultado do período.



Devem ser divulgados ainda, como alocações do resultado do período:

a. resultado atribuível aos acionistas não controladores; e



b. resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

Outros itens e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade. Os fatores a serem considerados incluem a materialidade, a natureza e a função dos componentes das VPA e VPD.



NOTAS EXPLICATIVAS

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas, divulgando separadamente a natureza e valores dos itens relevantes que compõem as VPA e as VPD.

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

- a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado, bem como as reversões de tais reduções;
- b. Baixas de itens do ativo imobilizado;
- c. Baixas de investimento;
- d. Reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- e. Unidades operacionais descontinuadas;
- f. Constituição ou reversão de provisões;

Quando a entidade distribui dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possui capital representado por ações, ela deve divulgar, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o valor de dividendos ou outro item similar distribuídos e reconhecidos como distribuições aos proprietários durante o período e o respectivo valor por ação.



A NBC TSP 11 incentiva a apresentação de análise das variações patrimoniais diminutivas utilizando a classificação baseada em dois métodos alternativos: quanto à natureza ou quanto à sua função dentro da entidade.

Segundo a norma, deve-se selecionar o critério que proporcionar informação que seja representação fidedigna e seja mais relevante. Ressalta-se que, para tal finalidade, os termos “natureza da despesa” e “classificação funcional” não se confundem com os termos correspondentes utilizados na execução orçamentária.

Como a estrutura do PCASP detalha as VPD conforme a abordagem da natureza, a utilização do método da natureza é obrigatória para todos os entes, sendo facultado publicar, adicionalmente, análise segundo o método da função.



De acordo com o método da natureza, as VPD são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza, como, por exemplo: depreciações, consumo de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas de publicidade.



Segundo o método da função, as VPD são classificadas de acordo com o programa ou o propósito para o qual elas foram incorridas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável capacidade de julgamento. As despesas associadas às principais funções empreendidas pela entidade são apresentadas separadamente. Abaixo, exemplo de apresentação conforme este método para uma entidade que tem funções relacionadas ao fornecimento de serviços de saúde e educação.



DEFINIÇÕES

Variações Patrimoniais Aumentativas

Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria

Compreende toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Contribuições

Compreende as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de iluminação pública.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos

Compreende as variações patrimoniais auferidas com a venda de bens, serviços e direitos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, incluindo-se a venda bruta e deduzindo-se as devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras

Representa o somatório das variações patrimoniais aumentativas com operações financeiras. Compreende: descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Transferências e Delegações Recebidas

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

Compreende a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos ou com a desincorporação de passivos.



Variações Patrimoniais Aumentativas

Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

Compreende o somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, tais como: resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos, etc.



Variações Patrimoniais Diminutivas

Pessoal e Encargos

Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, bem como as variações patrimoniais diminutivas com contratos de terceirização de mão de obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos. Compreende ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes às mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

Variações Patrimoniais Diminutivas

Benefícios Previdenciários e Assistenciais

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários de caráter contributivo, do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) e do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

Compreendem, também, as ações de assistência social, que são políticas de seguridade social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender às contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.



Variações Patrimoniais Diminutivas

Transferências e Delegações Concedidas

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior.



Variações Patrimoniais Diminutivas

Tributárias

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.



Variações Patrimoniais Diminutivas

Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados

Compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

O Custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados devem ser computados no exercício corresponde às respectivas receitas de vendas. A apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques, pois representa a baixa efetuadas nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.



Variações Patrimoniais Diminutivas

Outras Variações Patrimoniais Diminutivas

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.



Questões

Demonstração das Variações Patrimoniais



1. FADESP - UEPA/2020) Evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. Esse trecho do capítulo IV da Lei nº 4.320/1964, que prevê a elaboração dos balanços pela contabilidade no setor público, refere-se à/ao

- a) balanço financeiro.
- b) balanço orçamentário.
- c) balanço patrimonial.
- d) demonstração das variações patrimoniais.

2. Instituto AOCP - PC ES/2019) A respeito das variações patrimoniais e o resultado patrimonial nas entidades do setor público, analise as assertivas e assinale a alternativa que aponta a(s) correta(s).

I. Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): correspondem a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade oriundos de contribuições dos proprietários.

II. Variações Patrimoniais Diminutivas (VPA): correspondem a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade oriundas de distribuições aos proprietários.

III. O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

- a) I, II e III.
- b) Apenas II e III.
- c) Apenas I.
- d) Apenas II.
- e) Apenas III.

3. CPCON UEPB - Pref Sumé/2019) A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará

- a) as variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie, serão levadas à conta patrimonial.
- b) a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.
- c) os créditos e valores realizáveis, independentemente de autorização orçamentária, e os valores numerários.
- d) as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.
- e) os valores em espécie, assim como os débitos e créditos quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

4. IBFC - EMDEC/2019) De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) deve conter valores de determinados itens do período contábil, conforme determinado nas NBC TSP. Nesse sentido, assinale a alternativa que apresenta itens da DVP.

- a) Receita, correspondente às variações patrimoniais diminutivas
- b) Despesa, correspondente às variações patrimoniais aumentativas
- c) Ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos, ou pagamento de ativos relativos a operações em descontinuidade
- d) Parcela do resultado de coligadas e empreendimento controlado em conjunto, mensurada pelo método da equivalência patrimonial

5. CEBRASPE (CESPE) - Pref João Pessoa/2018) De acordo com os procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), julgue o item a seguir.

O resultado patrimonial no setor público corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas e o valor total das variações patrimoniais diminutivas, apurado na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Certo

Errado

GABARITO: ERRADO

6. CEBRASPE (CESPE) - Pref João Pessoa/2018) Julgue o item seguinte no que se refere às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

A demonstração das variações patrimoniais realiza o confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, apurando o lucro ou prejuízo do exercício financeiro, nos moldes do que ocorre na demonstração do resultado do exercício do setor privado.

Certo

Errado

GABARITO: ERRADO

7. CEBRASPE (CESPE) - TCE-PB/2018) Assinale a opção que apresenta um exemplo de evento contábil gerador de uma variação patrimonial quantitativa aumentativa que deve ser evidenciada na demonstração das variações patrimoniais das entidades do setor público.

- a) obtenção de empréstimo ou financiamento de longo prazo
- b) obtenção de desconto em operação de natureza financeira
- c) gasto com ação de assistência social voltada à redução dos níveis de pobreza
- d) incorporação de imóvel adquirido de terceiros
- e) transferência de recursos a instituições privadas sem fins lucrativos

8. COPESE UFPI - ALEPI/2020) Considere os saldos a seguir:

Conta Contábil	Valor (em R\$)
Receita prevista	410.000
Despesa fixada	390.000
Arrecadação de impostos	357.000
Despesas empenhadas e liquidadas	372.000
Despesas inscritas em restos a pagar	38.000
Recebimento de veículos em doação	24.000

Nos termos da Demonstração das Variações Patrimoniais, o resultado patrimonial foi, em reais:

- a) R\$ 9.000,00.
- b) R\$ 20.000,00.
- c) R\$ 29.000,00.
- d) R\$ 19.000,00.
- e) R\$ 30.000,00

GABARITO: A

9. CEBRASPE (CESPE) - TCE-PA/2019) Texto 2A2-I

No primeiro exercício financeiro de uma entidade governamental, foram registrados os seguintes eventos contábeis.

- I Aprovação da LOA com receitas e despesas previstas e fixadas no valor de R\$ 250.000 (80% na categoria econômica corrente e 20% na categoria econômica de capital).
- II Lançamento de impostos no valor de R\$ 200.000, tendo sido arrecadados 70% desse valor.
- III Empenho, liquidação e pagamento de despesas com pessoal no valor de R\$ 80.000.
- IV Recebimento em doação de bem imóvel no valor de R\$ 100.000, para uso nas atividades administrativas.
- V Empenho e liquidação de despesas com água, luz e telefone no valor de R\$ 60.000, dos quais 50% foram pagos no exercício e 50%, inscritos em restos a pagar processados.
- VI Recebimento de depósitos restituíveis no valor de R\$ 20.000.

No rol das variações patrimoniais aumentativas da demonstração das variações patrimoniais (DVP) do exercício financeiro de que trata o texto 2A2-I, constavam impostos no valor de

- a) R\$ 140.000, correspondentes aos valores arrecadados no período.
- b) R\$ 160.000, correspondentes à soma entre os valores arrecadados e o ingresso de depósitos restituíveis.
- c) R\$ 200.000, correspondentes aos valores lançados no período.
- d) R\$ 220.000, correspondentes à soma entre os valores lançados e os depósitos restituíveis.
- e) R\$ 250.000, correspondentes à previsão de arrecadação no período.

GABARITO: C

10. FUNRIO - CGE RO/2018) O elemento patrimonial que, na Demonstração das Variações Patrimoniais, constitui uma Variação Patrimonial Aumentativa é o seguinte:

- a) Depreciação de bens.
- b) Uso de material de consumo.
- c) Juros e encargos de mora.
- d) Perdas com alienação.
- e) Impostos e contribuições.

11. Instituto AOCP - ITEP RN/2018) Considerando que o patrimônio público é dinâmico, podendo ser afetado por vários fatores, as mutações no patrimônio público precisam ser registradas. Esses registros são efetuados por meio da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Com base nessa afirmação, assinale a alternativa que corresponde ao que é evidenciado pela Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

- a) Registra as alterações físicas feitas em cada componente do Patrimônio Líquido.
- b) Evidencia a situação de mudanças relevantes no patrimonial da entidade pública.
- c) Evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.
- d) Registra a movimentação econômica das entidades públicas, como também as eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos.
- e) Demonstra os gastos públicos realizados, confrontando-os com o orçamento inicial.

12. FGV - CM Salvador/2018) A Demonstração das Variações Patrimoniais tem sua elaboração com base nas contas contábeis, conforme modelo definido pelo PCASP, sendo utilizadas:

- a) as classes 3 – variações patrimoniais aumentativas e 4 – variações patrimoniais diminutivas;
- b) as classes 5 – variações patrimoniais diminutivas e 6 – variações patrimoniais aumentativas;
- c) as classes 4 – variações patrimoniais diminutivas e 5 – variações patrimoniais aumentativas;
- d) as classes 1 – variações patrimoniais diminutivas e 2 – variações patrimoniais aumentativas;
- e) as classes 3 – variações patrimoniais diminutivas e 4 – variações patrimoniais aumentativas.

13. FGV - MPE AL/2018) As Demonstrações das Variações Patrimoniais evidenciam as variações verificadas no patrimônio e indicam o resultado patrimonial do exercício.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações

- a) qualitativas e quantitativas.
- b) quantitativas aumentativas e diminutivas.
- c) qualitativas aumentativas e diminutivas.
- d) orçadas e executadas.
- e) orçadas e liquidadas.

14. FCC - MPE PE/2018) Considere as seguintes transações realizadas no mês de agosto de 2018 em uma determinada entidade pública:

- Arrecadação de Receitas de Serviços no valor de R\$ 35.000,00. Tais receitas são referentes ao mês de julho de 2018.
- Lançamento de Receitas de Serviços no valor de R\$ 32.000,00. Tais receitas são referentes ao mês de agosto de 2018 e foram arrecadadas em setembro de 2018.
- Empenho de despesa referente à aquisição de material de consumo no valor de R\$ 10.000,00. A entrega do material pelo fornecedor ocorreu em 14/08/2018, data em que a despesa foi liquidada pelo valor total do empenho. Tal despesa foi paga em 29/08/2018 pelo valor total do empenho e todo o material foi utilizado para a prestação de serviços à população em setembro 2018.
- Reconhecimento de perdas de estoques no valor de R\$ 5.000,00 para ajustá-lo ao valor realizável líquido.

Com base nas transações ocorridas no mês de agosto de 2018 tomadas em conjunto, o impacto no resultado patrimonial referente ao exercício financeiro de 2018 foi um aumento, em reais, de

- a) 22.000,00
- b) 27.000,00
- c) 30.000,00
- d) 17.000,00
- e) 20.000,00

GABARITO: B

15. FEPESE - VISAN/2018) Considere os seguintes saldos das contas de um ente da federação ao final de um exercício financeiro:

Conta	Saldos R\$
Receita prevista	100.000
Despesa fixada	100.000
Receita arrecadada	98.000
Despesa empenhada	95.000
Despesa liquidada	92.000
Despesa paga	88.000
Variações Patrim. Aumentativas (VPA)	101.000
Variações Patrim. Diminutivas (VPD)	83.000

Na Demonstração das Variações Patrimoniais (VPD), o valor apurado como resultado patrimonial do exercício foi de R\$:

- a) 3.000.
- b) 5.000.
- c) 9.000.
- d) 15.000.
- e) 18.000.

GABARITO: E

