



MINISTÉRIO DA FAZENDA



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

IPC 05 – Metodologia para Elaboração da
Demonstração das Variações Patrimoniais

Janeiro/2020

MINISTRO DE ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Marcelo Pacheco dos Garanys

SECRETÁRIO ESPECIAL DE FAZENDA

Waldery Rodrigues Júnior

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Mansueto Facundo de Almeida Júnior

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Renato Perez Pucci

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS À FEDERAÇÃO

Gabriela Leopoldina Abreu

EQUIPE TÉCNICA

Ana Karolina Almeida Dias

Daniela Monteiro Rodrigues de Lima

Diego Rodrigo Lopes Batista Rocha

Rodrigo Pereira Neves

Washington Nunes Leite Júnior

Informações: (61) 3412-3804

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: cconf@fazenda.gov.br

Sumário

PREFÁCIO	4
OBJETIVO	5
ALCANCE	5
ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO	5
INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	6
REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	8
ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	10

PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF n.º 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*, o órgão da *International Federation of Accountants – IFAC* que trabalha especificamente para o desenvolvimento da padronização internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º da referida portaria destaca:

II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; *(grifo nosso)*
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) são publicações que buscam auxiliar a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

ALCANCE

6. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades abrangidas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A “Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

7. Assim, estão compreendidas no campo de atuação e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também as demais entidades da administração indireta e aquelas que de alguma forma movimentarem recursos oriundos do setor público.
8. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, observará as orientações contidas no referido documento.
9. Portanto, as instruções contidas nesta IPC poderão ser utilizadas por todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

ASPECTOS GERAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

10. As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012, conforme

competência estabelecida pelo art. 113 da Lei nº 4.320/1964 e em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A partir de então as disposições acerca de tais demonstrativos passaram a ser disciplinada pelo MCASP, observando as NBT TSP.

11. As regras para a elaboração das demonstrações contábeis conforme as IPC tem por base as contas contábeis do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), cuja a utilização é obrigatória para a União, os estados, o Distrito Federal e para os municípios.
12. Segundo a lógica estabelecida pelo PCASP, as contas intraorçamentárias devem ser excluídas para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do ente da Federação. Para fins de elaboração das demonstrações contábeis de um órgão, uma entidade ou uma empresa pública, não há exclusão das contas intraorçamentárias.

INSTRUÇÕES PARA PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

13. A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) é elaborada utilizando-se as classes 3 - Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e 4 - Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) do PCASP, a fim de demonstrar as variações quantitativas ocorridas no patrimônio do ente.
14. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial (BP) do exercício.
15. O mapeamento a seguir apresenta as regras de elaboração da DVP consolidada do ente federado (União, estado, DF ou município), contemplando, portanto, as exclusões das contas intraorçamentárias. No levantamento da DVP de um órgão ou unidade específico do ente, as operações intraorçamentárias não devem ser excluídas.
16. Para as regras de preenchimento, foi utilizado como referência o PCASP vigente para o exercício de 2019. Tendo em vista a faculdade do ente público em criar detalhamentos em 5º nível além dos previstos no PCASP, o ente deverá deduzir as contas de nível intraorçamentário (5º nível = 2) eventualmente criadas.
17. A NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis 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. 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 como obrigatória a utilização desta abordagem, sendo facultado publicar,

adicionalmente, análise segundo o método da função. Assim, em consonância com o MCASP, esta IPC baseia-se no método da natureza.

18. A estrutura do demonstrativo observa aquela definida na 8ª edição do MCASP. Tal estrutura apresenta as informações de forma sintética, desdobrando-as até o 2º nível do PCASP. Esta metodologia permite uma visualização global, com a identificação do impacto dos principais grupos de variações patrimoniais aumentativas e diminutivas na composição do resultado do exercício.
19. De acordo com o Manual, a DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas, divulgando separadamente a natureza e valores dos itens relevantes que compõem as VPA e VPD.
20. Assim, caberá ao ente avaliar as informações relevantes que deverão ser detalhadas em quadros anexos, bem como avaliar o adequado nível de detalhamento a ser apresentado.
21. Esta IPC apresenta algumas sugestões de quadros anexos. No entanto, não é objetivo esgotar as possibilidades de detalhamento. O ente pode, por exemplo, julgar adequada a apresentação da informação de forma mais detalhada, quando relevante, ou dar destaque a outras informações não previstas nos quadros desta IPC.

REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

22. A seguir, são apresentadas as regras de preenchimento da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a partir das contas do PCASP 2019. A descrição e função das contas encontram-se detalhadas no próprio PCASP, disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

Linha	Campo	Somatório de Contas Contábeis	Exclusões ¹
L1	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	(L2 + L3 + L4 + L5 + L6 + L7 + L8)	
L2	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	4.1.0.0.0.00.00	
L3	Contribuições	4.2.0.0.0.00.00	(4.2.1.1.2.00.00) (4.2.1.2.2.00.00) (4.2.1.7.2.00.00)
L4	Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	4.3.0.0.0.00.00	<u>4.3.3.1.2.00.00</u>
L5	Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	4.4.0.0.0.00.00	4.4.1.1.2.00.00 4.4.2.1.2.00.00; 4.4.2.5.2.00.00
L6	Transferências e Delegações Recebidas	4.5.0.0.0.00.00	(4.5.1.0.0.00.00)
L7	Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos	4.6.0.0.0.00.00	(4.6.5.1.2.00.00)
L8	Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	4.9.0.0.0.00.00	(4.9.2.1.2.00.00) (4.9.7.2.2.00.00) (4.9.9.1.2.00.00) (4.9.9.4.2.00.00)
L9	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	(L10 + L11 + L12 + L13 + L14 + L15 + L16 + L17 + L18)	
L10	Pessoal e Encargos	3.1.0.0.0.00.00	(3.1.2.1.2.00.00) (3.1.2.2.2.00.00) (3.1.2.9.2.00.00)
L11	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.0.0.0.00.00	

L12	Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	3.3.0.0.0.00.00	3.3.2.3.2.00.00
L13	Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	3.4.0.0.0.00.00	3.4.1.1.2.00.00 3.4.2.5.2.00.00
L14	Transferências e Delegações Concedidas	3.5.0.0.0.00.00	(3.5.1.0.0.00.00)
L15	Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	3.6.0.0.0.00.00	(3.6.1.4.2.00.00) (3.6.1.7.2.00.00)
L16	Tributárias	3.7.0.0.0.00.00	(3.7.2.1.2.00.00)
L17	Custo das Mercadorias e dos Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados	3.8.0.0.0.00.00	3.8.1.0.2.00.00 3.8.2.0.2.00.00 3.8.3.0.2.00.00
L18	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	3.9.0.0.0.00.00	(3.9.2.1.2.00.00) (3.9.9.1.2.00.00) (3.9.9.4.2.00.00)
L19	RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	(L1 - L9)	

ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

a. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
Exercício: 20XX			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	I	-	-
Contribuições	II	-	-
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	III	-	-
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	IV	-	-
Transferências e Delegações Recebidas	V	-	-
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos	VI	-	-
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	VII	-	-
<i>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</i>		-	-
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
Pessoal e Encargos	VIII	(-)	(-)
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	IX	(-)	(-)
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	X	(-)	(-)
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	XI	(-)	(-)
Transferências e Delegações Concedidas	XII	(-)	(-)
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos	XIII	(-)	(-)
Tributárias	XIV	(-)	(-)
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados	XV	(-)	(-)
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	XVI	(-)	(-)
<i>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</i>		(-)	(-)
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (I-II)		-	-

b. Quadros Anexos

Nota I - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Impostos	-	-
Taxas	-	-
Contribuições de Melhoria	-	-
<i>Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria</i>	-	-

Nota II - Contribuições

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Contribuições Sociais	-	-
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	-	-
Contribuição de Iluminação Pública	-	-
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais	-	-
<i>Contribuições</i>	-	-

Nota III - Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Vendas de Mercadorias	-	-
Vendas de Produtos	-	-
Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços	-	-
<i>Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos</i>	-	-

Nota IV - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos	-	-
Juros e Encargos de Mora	-	-
Variações Monetárias e Cambiais	-	-
Descontos Financeiros Obtidos	-	-
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras	-	-
Aportes do Banco Central	-	-
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras	-	-
<i>Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras</i>	-	-

Nota V - Transferências e Delegações Recebidas

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Transferências Intra Governamentais	-	-
Transferências Inter Governamentais	-	-
Transferências das Instituições Privadas	-	-
Transferências das Instituições Multigovernamentais	-	-
Transferências de Consórcios Públicos	-	-
Transferências do Exterior	-	-
Execução Orçamentária Delegada de Entes	-	-
Transferências de Pessoas Físicas	-	-
Outras Transferências e Delegações Recebidas	-	-
<i>Transferências e Delegações Recebidas</i>	-	-

Nota VI - Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Reavaliação de Ativos	-	-
Ganhos com Alienação	-	-
Ganhos com Incorporação de Ativos	-	-
Desincorporação de Passivos	-	-
Reversão de Redução ao Valor Recuperável	-	-
<i>Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos</i>	-	-

Nota VII - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

	Exercício Atual	Exercício Anterior
VPA a classificar	-	-
Resultado Positivo de Participações	-	-
Operações da Autoridade Monetária	-	-
Subvenções Econômicas	-	-
Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas	-	-
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas	-	-
<u>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</u>	-	-

Nota VIII - Pessoal e Encargos

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Remuneração a Pessoal	(-)	(-)
Encargos Patronais	(-)	(-)
Benefícios a Pessoal	(-)	(-)
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos	(-)	(-)
<i>Pessoal e Encargos</i>	(-)	(-)

Nota IX - Benefícios Previdenciários e Assistenciais

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Aposentadorias e Reformas	(-)	(-)
Pensões	(-)	(-)
Benefícios de Prestação Continuada	(-)	(-)
Benefícios Eventuais	(-)	(-)
Políticas Públicas de Transferência de Renda	(-)	(-)
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	(-)	(-)
<i>Benefícios Previdenciários e Assistenciais</i>	(-)	(-)

Nota X - Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Uso de Material de Consumo	(-)	(-)
Serviços	(-)	(-)
Depreciação, Amortização e Exaustão	(-)	(-)
<i>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</i>	(-)	(-)

Nota XI - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos	(-)	(-)
Juros e Encargos de Mora	(-)	(-)
Variações Monetárias e Cambiais	(-)	(-)
Descontos Financeiros Concedidos	(-)	(-)
Aporte ao Banco Central		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras	(-)	(-)

Nota XII - Transferências e Delegações Concedidas

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Transferências Intra Governamentais	(-)	(-)
Transferências Inter Governamentais	(-)	(-)
Transferências a Instituições Privadas	(-)	(-)
Transferências a Instituições Multigovernamentais	(-)	(-)
Transferências a Consórcios Públicos	(-)	(-)
Transferências ao Exterior	(-)	(-)
Execução Orçamentária Delegada a Entes	(-)	(-)
Outras Transferências e Delegações Concedidas	(-)	(-)
<i>Transferências e Delegações Concedidas</i>	(-)	(-)

Nota XIII -Desvalorização e perda de Ativos e Incorporação de Passivos

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas	(-)	(-)
Perdas com Alienação	(-)	(-)
Perdas Involuntárias	(-)	(-)
Incorporação de Passivos	(-)	(-)
Desincorporação de Ativos	(-)	(-)
<i>Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos</i>	(-)	(-)

Nota XIV -Tributárias

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	(-)	(-)
Contribuições	(-)	(-)
<i>Total de VPD Tributárias</i>	(-)	(-)

Nota XV -Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Custos das Mercadorias Vendidas	(-)	(-)
Custos dos Produtos Vendidos	(-)	(-)
Custos dos Serviços Prestados	(-)	(-)
<i>Total de Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados</i>	(-)	(-)

Nota XVI - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas

	Exercício Atual	Exercício Anterior
Premiações	(-)	(-)
Resultado Negativo de Participações	(-)	(-)
Operações da Autoridade Monetária		
Incentivos	(-)	(-)
Subvenções Econômicas	(-)	(-)
Participações e Contribuições	(-)	(-)
Constituição de Provisões	(-)	(-)
<i>Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas</i>	(-)	(-)
<i>Total de Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</i>	(-)	(-)
