

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
Válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União,
Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.**

(Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009)

2ª edição

VOLUME V

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios
Válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União,
Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.**

(Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009)

2ª edição

VOLUME V

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Brasília – DF
2009

É permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Disponível também em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIO-SUBSTITUTO DO TESOURO NACIONAL

André Luiz Barreto de Paiva Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Lísio Fábio de Brasil Camargo

Marcus Pereira Aucélio

Paulo Fontoura Valle

Eduardo Coutinho Guerra

Cléber Ubiratan de Oliveira

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

EQUIPE TÉCNICA

Bruno Ramos Mangualde

Caio César Sales Nogueira

Carla de Tunes Nunes

Felipe Quitete Curi

Henrique Ferreira Souza

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Renato Lacerda Filho

Informações – STN:

Fone: (61) 3412-3011

Fax: (61) 3412-1459

Correio Eletrônico: ccont.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional / Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional

TIRAGEM: 20.000

Ficha Catalográfica

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional

Manual de contabilidade aplicada ao setor público : aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios : Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

P. 62 : il. ; 25 cm. – (Manual de contabilidade aplicada ao setor público ; v.5)

“Válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios. (Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009)”

ISBN

1. Contabilidade pública – Brasil. 2. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – Brasil. 3. Patrimônio Público. 4. Orçamento – Classificação – Brasil. 5. Contas nacionais – Brasil. 6. Finanças públicas – Brasil. I. Brasil. II. Título. III. Manual de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

CDD:

CDU:

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar os procedimentos contábeis.

Este Manual visa promover a transparência às contas públicas, e representa o esforço para padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas.

As demonstrações contábeis apresentadas por este manual estão de acordo com a Portaria STN 751, de 16 de dezembro de 2009. Essa portaria aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.

Assim, as demonstrações contábeis contribuem para a governança no setor público e o controle social, com a geração de informações úteis para a tomada de decisões pelos gestores públicos e para que os órgãos de controle possam avaliar o seu desempenho.

Nesta oportunidade, a STN agradece aos colaboradores individuais e institucionais que, direta ou indiretamente, contribuíram para a edição deste Manual.



PORTARIA Nº 751, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, no exercício das atribuições que lhe foram conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 141, de 10 de julho de 2008, combinado com o inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, e tendo em vista o disposto no art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, complementadas pela atribuição definida nos incisos XV, XVI e XVII do art. 21 do Decreto nº 6.764, de 10 de fevereiro de 2009, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

Considerando a necessidade de:

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1º da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda; e

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, resolve:

Art. 1º Aprovar o Volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público como parte integrante da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP

Art. 2º Republicar o Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público como parte integrante da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

Art. 3º A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizará versão eletrônica do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no endereço eletrônico http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios, revogando-se a Portaria STN nº467, de 6 de agosto de 2009 nos aspectos relacionados à publicação do Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

ANDRÉ LUIZ BARRETO DE PAIVA FILHO

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	13
2.1 CONCEITO	13
2.2 ESTRUTURA.....	15
2.2.1 PREVISÃO INICIAL	16
2.2.2 PREVISÃO ATUALIZADA	16
2.2.3 RECEITAS REALIZADAS.....	17
2.2.4 SALDO	17
2.2.5 DOTAÇÃO INICIAL	17
2.2.6 DOTAÇÃO ATUALIZADA	17
2.2.7 DESPESAS EMPENHADAS.....	17
2.2.8 DESPESAS LIQUIDADAS.....	17
2.2.9 DESPESAS PAGAS.....	17
2.2.10 SALDO DA DOTAÇÃO	17
2.2.11 SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	18
2.3 ANÁLISE	18
2.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	20
3 BALANÇO FINANCEIRO	21
3.1 CONCEITO	21
3.2 ESTRUTURA.....	23
3.2.1 Definições	23
3.2.1.1 Destinação Ordinária	24
3.2.1.2 Destinação Vinculada	24
3.2.1.3 Transferências Financeiras Recebidas	24
3.2.1.4 Transferências Financeiras Concedidas	24
3.2.1.5 Recebimentos Extra-Orçamentários.....	24
3.2.1.6 Pagamentos Extra-Orçamentários.....	24
3.2.1.7 Saldo Em Espécie	25
3.3 ANÁLISE	25
3.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	25
4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	27
4.1 CONCEITO	27
4.2 ESTRUTURA.....	28
4.2.1 <i>Variações Quantitativas</i>	29
4.2.1.1 Tributos e Contribuições.....	29
4.2.1.2 Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços	30
4.2.1.3 Financeiras.....	30
4.2.1.4 Transferências	30
4.2.1.5 Exploração de Bens e Serviços.....	30
4.2.1.6 Valorização e Ganhos com Ativos.....	30
4.2.1.7 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	30
4.2.1.8 Pessoal e Encargos.....	30
4.2.1.9 Benefícios Previdenciários.....	31
4.2.1.10 Benefícios Assistenciais	31
4.2.1.11 Financeiras.....	31

4.2.1.12 Transferências	31
4.2.1.13 Tributos e Contribuições.....	31
4.2.1.14 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	31
4.2.1.15 Desvalorização e Perda de Ativos	31
4.2.1.16 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas.....	32
4.2.2 <i>Variações Qualitativas</i>	32
4.3 ANÁLISE	32
4.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	32
5 BALANÇO PATRIMONIAL.....	33
5.1 CONCEITO	33
5.2 ESTRUTURA.....	35
5.2.1 <i>Anexo ao Balanço Patrimonial - Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro Apurado no Balanço Patrimonial</i>	36
5.2.2 <i>Definições</i>	37
5.2.2.1 Ativo Circulante	37
5.2.2.2 Ativo Não-Circulante.....	38
5.2.2.3 Passivo Circulante	38
5.2.2.4 Passivo Não-Circulante	39
5.2.2.5 Patrimônio Líquido	39
5.2.2.6 Ativo Financeiro.....	40
5.2.2.7 Ativo Permanente.....	40
5.2.2.8 Passivo Financeiro	40
5.2.2.9 Passivo Permanente	40
5.2.2.10 Contas De Compensação	40
5.2.2.11 Superávit Financeiro	40
5.3 ANÁLISE	41
5.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	41
6 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	42
6.1 CONCEITO	42
6.2 ESTRUTURA.....	42
6.2.1 <i>Pelo Método Direto</i>	43
6.2.2 <i>Pelo Método Indireto</i>	44
6.2.3 <i>Definições</i>	45
6.2.3.1 Ingressos Das Operações	45
6.2.3.2 Transferências Intergovernamentais.....	45
6.2.3.3 Transferências Intragovernamentais	45
6.2.3.4 Ingressos De Investimento	45
6.2.3.5 Ingressos De Financiamento.....	46
6.2.3.6 Dispêndios Das Operações	46
6.2.3.7 Dispêndios De Investimento.....	46
6.2.3.8 Dispêndios De Financiamento	46
6.2.3.9 Caixa E Equivalente-Caixa	46
6.2.3.10 Disponibilidades Compensatórias.....	46
6.3 ANÁLISE	46
6.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	47
7 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	48
7.1 CONCEITO	48
7.2 ESTRUTURA.....	49
7.3 ANÁLISE	49

7.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	50
7.5 EXEMPLO DE ELABORAÇÃO DA DRE	51
8 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	53
8.1 CONCEITO	53
8.2 ESTRUTURA	54
8.3 ANÁLISE	54
8.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO	54
9 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	56
9.1 ESTRUTURA	56
9.2 APRESENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS	56
9.3 PRINCIPAIS FONTES DE ESTIMATIVA	57
9.4 OUTRAS INFORMAÇÕES CONSTANTES DAS NOTAS EXPLICATIVAS	57
10 ANÁLISE DA CONSISTÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	58
10.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	58
10.2 BALANÇO FINANCEIRO	59
10.3 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	59
10.4 BALANÇO PATRIMONIAL	59
10.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	60
10.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	60
10.7 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	60
11 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	61
12 ÍNDICE REMISSIVO	62

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O Manual das Demonstrações Contábeis do Setor Público tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em nível nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

Nesse contexto, as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem as principais saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, este manual observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1.964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei 4.320/1.964, art. 101, *os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.*

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por este manual, incluindo as exigidas pela Lei 4.320/64, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

As demonstrações contábeis previstas neste manual devem ser divulgadas da seguinte forma:

- Demonstrações Contábeis Consolidadas - devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente;

- Demonstrações Contábeis Não-Consolidadas - devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

O manual descreve os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definir a estrutura e as instruções de preenchimento. Demonstra ainda alguns pontos para análise e avaliação da gestão bem como os principais exames que devem ser efetuados pelos gestores para garantir a consistência das informações e os procedimentos para a consolidação, sem esgotar todas as possibilidades de avaliação de consistência.

2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

2.1 CONCEITO

O Balanço Orçamentário, definido na Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- (a) as receitas por fonte (espécie); e
- (b) as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, o crédito pago e o saldo da dotação.

A identificação das receitas e despesas intra-orçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

No nível de detalhamento em que são apresentadas no modelo (3º nível – Espécie), as receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o FUNDEB, e repartições de receita entre os entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação do Manual de Procedimentos Orçamentários.

Em função da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a receita prevista e a despesa autorizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência¹.

Esse desequilíbrio ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior. Esse desequilíbrio também ocorre pela reabertura de créditos adicionais porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de

¹ Constituição Federal de 1988, art. 167, §2º

nova arrecadação. Tanto o superávit financeiro utilizado quanto a reabertura de créditos adicionais estão detalhados no campo SALDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, do Balanço Orçamentário.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada e constata-se que toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício.

No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela Lei Orçamentária.

Dessa forma, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado) somando-se os valores da linha TOTAL (item V) e da linha SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, constantes da coluna PREVISÃO ATUALIZADA, e confrontando-se esse montante com o total da coluna DOTAÇÃO ATUALIZADA (item X).

Recomenda-se a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reaberturas de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

2.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	PÁGINA: SALDO c = (a-b)
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS					
RECEITAS CORRENTES					
RECEITA TRIBUTÁRIA					
Impostos					
Taxas					
Contribuição de Melhoria					
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES					
Contribuições Sociais					
Contribuições Econômicas					
RECEITA PATRIMONIAL					
Receitas Imobiliárias					
Receitas de Valores Mobiliários					
Receita de Concessões e Permissões					
Outras Receitas Patrimoniais					
RECEITA AGROPECUÁRIA					
Receita da Produção Vegetal					
Receita da Produção Animal e Derivados					
Outras Receitas Agropecuárias					
RECEITA INDUSTRIAL					
Receita da Indústria de Transformação					
Receita da Indústria de Construção					
Outras Receitas Industriais					
RECEITA DE SERVIÇOS					
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES					
Transferências Intergovernamentais					
Transferências de Instituições Privadas					
Transferências do Exterior					
Transferências de Pessoas					
Transferências de Convênios					
Transferências para o Combate à Fome					
OUTRAS RECEITAS CORRENTES					
Multas e Juros de Mora					
Indenizações e Restituições					
Receita da Dívida Ativa					
Receitas Correntes Diversas					
RECEITAS DE CAPITAL					
OPERAÇÕES DE CRÉDITO					
Operações de Crédito Internas					
Operações de Crédito Externas					
ALIENAÇÃO DE BENS					
Alienação de Bens Móveis					
Alienação de Bens Imóveis					
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS					
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL					
Transferências Intergovernamentais					
Transferências de Instituições Privadas					
Transferências do Exterior					
Transferências de Pessoas					
Transferências de Outras Instit. Públicas					
Transferências de Convênios					
Transferências para o Combate à Fome					
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL					
Integralização do Capital Social					
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.					
Restituições					
Receitas de Capital Diversas					
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)					
REFINANCIAMENTO (II)					
Operações de Crédito Internas					
Mobiliária					
Contratual					
Operações de Crédito Externas					
Mobiliária					
Contratual					
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)					
DÉFICIT (IV)					
TOTAL (V) = (III + IV)					
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)					
Superávit Financeiro					
Reabertura de créditos adicionais					

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as classes 5, grupo 2 (Orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (Execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

O Balanço Orçamentário será complementado por nota explicativa detalhando as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário). Será informado, ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referente a abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada.

Para levantamento do Balanço, é necessário definir os seguintes conceitos:

2.2.1 PREVISÃO INICIAL

Identifica os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual - LOA. Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento constante da LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

2.2.2 PREVISÃO ATUALIZADA

Identifica os valores da previsão atualizada das receitas para o exercício de referência, que refletem a parcela da re-estimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou mediante operações de crédito, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita. Se não ocorrer nenhum dos eventos mencionados, a coluna da previsão atualizada deverá identificar os mesmos valores da coluna previsão inicial. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

2.2.3 RECEITAS REALIZADAS

Identifica as receitas realizadas no período. Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

2.2.4 SALDO

Representa o montante de receita orçamentária a realizar. É obtido pela diferença entre a previsão atualizada e as receitas realizadas.

2.2.5 DOTAÇÃO INICIAL

Identifica o valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual.

2.2.6 DOTAÇÃO ATUALIZADA

Identifica o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes.

2.2.7 DESPESAS EMPENHADAS

Identifica os valores das despesas empenhadas até o encerramento do exercício, inclusive as despesas que já foram liquidadas e pagas.²

Considera-se despesa orçamentária executada a despesa que já passou pelo estágio do empenho.

2.2.8 DESPESAS LIQUIDADAS

Identifica os valores das despesas liquidadas até o encerramento do exercício. Deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas³.

2.2.9 DESPESAS PAGAS

Identifica os totais das despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro.

Nesse campo não se inclui os valores referentes ao pagamento de restos a pagar.

2.2.10 SALDO DA DOTAÇÃO

Corresponde à diferença entre a dotação atualizada e as despesas empenhadas.

² Para o conceito de Empenho, consulte o Manual de Procedimentos Orçamentários (Volume I)

³ Para o conceito de Liquidação, consulte o Manual de Procedimentos Orçamentários (Volume I do MCASP)

2.2.11 SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Identifica o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, identificados no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, que foi utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais no período de referência. Deverá demonstrar, também, os valores relativos aos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência, reabertos no exercício corrente, no limite de seus saldos. Apresentará valores somente nas colunas que se referem à previsão atualizada e à receita realizada e deverão corresponder ao valor da execução dos referidos créditos adicionais.

O superávit financeiro do exercício anterior, identificado no Balanço Patrimonial do ente, e que serviu de fonte de financiamento de abertura de créditos adicionais no exercício atual, deve ter seu valor identificado nessa linha, no lado das receitas, no montante equivalente aos créditos autorizados. No lado das despesas, o valor do superávit financeiro utilizado já está incorporado ao valor da dotação atualizada, por meio dos créditos adicionais.

2.3 ANÁLISE

A análise e a verificação do Balanço Orçamentário têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

Uma das principais análises consiste em relacionar a coluna de Previsão Inicial com a coluna de “Dotação Inicial”; e as colunas da “Previsão Atualizada” e “Receita Realizada”, com as colunas da “Dotação Atualizada” e “Despesa Empenhada”.

Outra análise que pode ser feita no Balanço Orçamentário consiste na comparação entre a coluna “Despesas Pagas” e as colunas “Despesas Empenhadas” e “Despesas Liquidadas”. Esse comparativo possibilitará encontrar os valores inscritos em restos a pagar processados e restos a pagar não processados.

O superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da Receita e da Despesa Orçamentárias e deverá ser adicionado à coluna de Despesas Empenhadas para igualar a execução da despesa orçamentária com a execução da receita orçamentária.

O déficit orçamentário é representado pela diferença a menor entre a execução da Receita e da Despesa Orçamentárias e deverá ser adicionado à coluna das Receitas Realizadas para igualar a execução da receita orçamentária com execução da despesa orçamentária.

Os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar desequilíbrio e déficit orçamentário, pois muitos deles não são agentes arrecadadores e executam despesas orçamentárias para prestação de serviços públicos e realização de investimentos, sendo deficitários e dependentes de recursos do Tesouro. Esse fato não representa irregularidade, devendo ser evidenciado complementarmente por nota explicativa que demonstre o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionadas à execução do orçamento do exercício.

Na receita orçamentária, pode-se verificar ainda uma diferença a maior ou a menor entre a coluna Previsão Atualizada e a coluna Realização, correspondente a insuficiência ou excesso de arrecadação ocorrido no exercício. Caso o valor da coluna Saldo seja positivo, o valor da previsão atualizada de receita foi maior que o que foi efetivamente arrecadado, ou seja, a coluna Saldo

representará o valor de receita a realizar, indicando insuficiência de arrecadação. Se a coluna Saldo traz valores negativos, houve excesso de arrecadação, pois foi arrecadado mais do que a previsão atualizada.

Na despesa orçamentária, a diferença a maior entre a coluna Dotação Atualizada e Despesa Empenhada corresponde a uma economia na realização de despesa, pois parte da dotação inicial autorizada no orçamento, eventualmente atualizada por créditos adicionais, não foi utilizada para a execução de despesas.

A receita, por ser prevista, pode ser arrecadada a maior ou a menor. Entretanto, a despesa, por ser fixada, só pode ser realizada até o valor autorizado, significando que somente pode ser emitido empenho até o valor do crédito orçamentário disponível, observando-se, ainda, a especificidade do orçamento.

A comparação entre Previsão/Dotação e a Execução pode indicar as seguintes situações:

- a) Receita Prevista > Receita Realizada, demonstra que houve insuficiência de arrecadação;
- b) Receita Prevista < Receita Realizada, demonstra que houve excesso de arrecadação;
- c) Despesa Fixada > Despesa Realizada, demonstra economia na realização de despesas;
- d) Despesa Fixada < Despesa Realizada, demonstra que houve excesso de despesas (situação de inconsistência);
- e) Receita Prevista > Despesa Fixada, demonstra que houve desequilíbrio positivo na previsão orçamentária⁴;
- f) Receita Prevista < Despesa Fixada, demonstra que houve desequilíbrio negativo na previsão orçamentária⁵;
- g) Receita Arrecadada > Despesa Realizada, demonstra que houve superávit orçamentário;
- h) Receita Corrente Realizada > Despesa Corrente Realizada, demonstra que houve superávit corrente;
- i) Receita de Capital Realizada > Despesa de Capital Realizada, demonstra que houve superávit de capital;
- j) Receita Corrente Realizada < Despesa Corrente Realizada, demonstra que houve déficit corrente;
- k) Receita de Capital Realizada < Despesa de Capital Realizada, demonstra que houve déficit de capital;
- l) Receita Realizada < Despesa Realizada, demonstra que houve déficit na execução do orçamento; e
- m) Receita Realizada = Despesa realizada, demonstra o equilíbrio orçamentário na execução.

⁴ Essa situação pode ser decorrente do previsto no § 8º do art. 166 da Constituição Federal de 1988.

⁵ Essa situação pode indicar que o órgão não possui arrecadação própria, dependendo de recursos do Tesouro para executar suas despesas.

A comparação entre as colunas “Despesas Liquidadas” e “Despesas Pagas” e a comparação entre as colunas “Despesas Empenhadas” e “Despesas Liquidadas” fornecem as seguintes informações:

- a) Despesas Liquidadas – Despesas Pagas = Restos a Pagar Processados inscritos no exercício;
- b) Despesas Empenhadas – Despesas Liquidadas = Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício.

2.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A avaliação da execução do orçamento público é extremamente importante para a formulação, avaliação e condução da política fiscal.

Dessa forma, formulam-se opiniões a respeito de que grau a gestão orçamentária promove o equilíbrio fiscal e contribui para que o endividamento público esteja em níveis aceitáveis. Contudo, o resultado orçamentário não é um indicador de responsabilidade fiscal, pois pode ocorrer, por exemplo, déficit ou equilíbrio orçamentário concomitante com um superávit primário ou nominal, ou o oposto.

Deve-se determinar também de que forma o equilíbrio ou desequilíbrio fiscal é impactado pelo nível e eficiência da arrecadação e pela execução de despesas públicas de pessoal, custeio, investimentos e de encargos da dívida pública.

O Balanço Orçamentário é útil, ainda, para a avaliação do cumprimento da “regra de ouro”, estabelecida pela Constituição Federal de 1988, embora essa avaliação deva ser feita conjuntamente com os Orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos:

“Art. 167. São vedados:

(...)

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;” (Constituição Federal de 1988)

Por meio do Balanço Orçamentário, pode-se ainda avaliar o nível dos objetivos alcançados em relação aos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução. A eficiência com que se realizam as ações consignadas no orçamento, em comparação com a meta física atingida permite inferir o grau de eficiência e eficácia na utilização dos recursos correspondentes.

A avaliação impõe a necessidade de um sistema estatístico cuja informação básica se obtém nos órgãos e entidades. De posse dos dados pode-se elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões por parte dos gestores.

Nos casos de déficit ou superávit referentes à execução orçamentária, pode-se observar o seguinte:

a) se a execução da receita apresentar-se menor que a execução da despesa, é possível que o superávit financeiro do exercício anterior tenha sido utilizado no exercício corrente, ou que não tenha ocorrido limitação de empenho em um montante adequado, ou que a contratação de operações de crédito tenha sido insuficiente para atender a necessidade de financiamento, dentre outras situações;

b) se a execução da receita apresentar-se maior que a da despesa, a pode-se afirmar que houve um excesso de arrecadação que não foi utilizado no corrente exercício, dentre outras situações, por não ter havido tempo hábil para aprovação de créditos adicionais com base no excesso de arrecadação.

3 BALANÇO FINANCEIRO

3.1 CONCEITO

Segundo a Lei 4.320/64, O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extra-Orçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extra-Orçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extra-orçamentários e dos dispêndios orçamentários e extra-orçamentários. Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário, ocorrerá um déficit. Este resultado não deve ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício, cuja apuração é obtida por meio do Balanço Patrimonial. O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e o saldo em espécie do exercício anterior.

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- (a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (c) os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- (d) as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- (e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

Deverão ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas. O detalhamento das vinculações deverá ser feito de acordo com as características específicas de cada ente, como por exemplo, as vinculações para a previdência social, transferências obrigatórias para outro ente e outras vinculações constitucionais e legais. Caso o ente resolva agrupar algumas

vinculações em um grupo chamado de “Outras Vinculações”, esse não deverá ultrapassar 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária.

3.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS) : DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extra-Orçamentários (III)			Pagamentos Extra-Orçamentários (VIII)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

O Balanço Financeiro será elaborado utilizando-se as seguintes classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público:

- Classe 6 para execução da receita e despesa orçamentária.
- Classes 4 (variações patrimoniais aumentativas) e 3 (variações patrimoniais diminutivas) para as transferências financeiras recebidas e concedidas, respectivamente; e
- Classes 1 (ativo) e 2 (passivo) para os recebimentos e pagamentos extra-orçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte;

3.2.1 Definições

Para o levantamento do Balanço Financeiro, é necessário definir os seguintes conceitos:

3.2.1.1 destinação ordinária

É o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

3.2.1.2 destinação vinculada

É o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela legislação.

A classificação por natureza da receita busca a melhor identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador. No entanto, existe a necessidade de classificar a receita conforme a destinação legal dos recursos arrecadados. Assim, foi instituído pelo Governo Federal um mecanismo denominado “fontes de recursos”. As fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

3.2.1.3 transferências financeiras recebidas

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extra-orçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas Transferências Financeiras Concedidas.

3.2.1.4 transferências financeiras concedidas

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extra-orçamentárias e representam a contrapartida das transferências financeiras recebidas.

3.2.1.5 recebimentos extra-orçamentários

Nesse grupo são evidenciados os ingressos não previstos no orçamento, que serão restituídos em época própria, por decisão administrativa ou sentença judicial.

Consistem, por exemplo, em:

- ingresso de recursos que se constituem obrigações relativas a consignações em folha, fianças, cauções, etc.; e
- inscrição de restos a pagar, com a função de compensar o valor da despesa orçamentária imputada como realizada, porém não paga no exercício da emissão do empenho, em atendimento ao parágrafo único do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964.

3.2.1.6 pagamentos extra-orçamentários

Nesse grupo são evidenciados os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, como:

- os relativos a obrigações que representaram ingressos extra-orçamentários (ex. devolução de depósitos); e
- os restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.

3.2.1.7 Saldo em espécie

Representa o somatório dos saldos das contas do subgrupo Caixa e Equivalentes de Caixa, bem como o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei 4.320/64.

3.3 ANÁLISE

A análise e a verificação do Balanço Financeiro tem como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.

O objetivo do Balanço Financeiro é evidenciar os ingressos e dispêndios de recursos em um determinado exercício financeiro. Dessa forma, partindo do item Disponível do Exercício Anterior (saldo inicial), deve-se adicionar os recebimentos extra-orçamentários, as transferências financeiras recebidas e a receita orçamentária e subtrair as despesas orçamentárias, transferências financeiras concedidas e pagamentos extra-orçamentários, chegando-se assim, no valor do Disponível para o Exercício Seguinte (saldo final).

O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do ente público em um determinado exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de duas maneiras:

- 1) Saldo em espécie para o Exercício Seguinte menos o Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
- 2) A soma das Receitas Orçamentárias mais as Transferências Financeiras Recebidas e os Recebimentos Extra-Orçamentários, menos a Despesa Orçamentária, as Transferências Financeiras Concedidas e os Pagamentos Extra-orçamentários.

3.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis para que os usuários possam tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

Além disso, a discriminação do Balanço Financeiro por destinação de recurso (ordinária e vinculada) permite evidenciar qual a origem e aplicação dos recursos financeiros referentes à Receita e Despesa Orçamentárias de acordo com a sua vinculação legal. Por ocasião da realização da receita orçamentária, evidencia-se a finalidade específica para a futura aplicação dos recursos financeiros. Por outro lado, a execução da despesa orçamentária indica a finalidade específica da efetiva aplicação desses recursos.

A destinação dos recursos, na execução orçamentária da receita e da despesa, permite avaliar que demandas da sociedade tiveram arrecadação e empenho, conforme as vinculações legais.

A análise do Balanço Financeiro permite ainda, com a apresentação das receitas e despesas orçamentárias por destinação, a verificação da execução da despesa com as principais vinculações face às respectivas receitas.

É importante mencionar que uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode acontecer, por exemplo, mediante elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa na disponibilidade do período não significa, necessariamente, em um mau desempenho, pois pode refletir uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando esses fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extra-orçamentárias.

Além disso, deve-se analisar de que maneira a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insuficiências de caixa no futuro.

4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

4.1 CONCEITO

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964,

“a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, qual seja a de apurar as alterações verificadas no patrimônio. A Demonstração do Resultado do Exercício apresenta apenas as variações quantitativas, enquanto que a DVP apresenta as variações quantitativas e qualitativas de forma separada.

É importante ressaltar também que a Demonstração do Resultado do Exercício apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado exigiu de alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

4.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:
PÁGINA:		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas		
Tributos e Contribuições Impostos Taxas Contribuições de Melhoria Contribuições Sociais Contribuições Econômicas		
Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços Venda de Mercadorias Venda de Produtos Venda de Serviços		
Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Descontos Financeiros Obtidos Outras Variações Patrimoniais Aumentativas - Financeiras		
Transferências Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior Transferências das Pessoas Físicas		
Exploração de Bens e Serviços Exploração de Bens Exploração de Serviços		
Valorização e Ganhos com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Resultado Positivo de Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		
Variações Patrimoniais Diminutivas		
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários		
Benefícios Assistenciais Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Financeiras Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Concedidos		

Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras		
Transferências Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior		
Tributos e Contribuições Tributos Contribuições		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização e Exaustão		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável Perdas com alienação Perdas involuntárias		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Incentivos Equalizações de Preços e Taxas Participações e Contribuições Resultado Negativo com Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

Demonstração das Variações Patrimoniais será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público para as variações quantitativas e a classe 6 para as variações qualitativas.

4.2.1 Variações Quantitativas

As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e são divididas em Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas.

As VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS compreendem os seguintes grupos de contas:

4.2.1.1 Tributos e Contribuições

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.

4.2.1.2 Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços

Compreende as receitas auferidas, com a venda de mercadorias, produtos ou serviços, que resultem em aumento do patrimônio líquido, independentemente de ingresso, segregando-se a venda bruta das deduções como devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.

4.2.1.3 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.

4.2.1.4 Transferências

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

4.2.1.5 Exploração de Bens e Serviços

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas compostas de: receita de produção vegetal, animal e derivados, decorrentes das atividades ou explorações agropecuárias; receita da indústria de extração mineral, de transformação, de construção e outros; receita originária da prestação de serviços, tais como atividades comerciais, de transporte, de comunicação, de saúde, de armazenagem, serviços científicos e tecnológicos, de metrologia, agropecuários e etc., e de remuneração pela exploração de bens como alugueis, royalties, entre outras.

4.2.1.6 Valorização e Ganhos com Ativos

Compreende a variação patrimonial diminutiva com reavaliação e ganhos de ativos.

4.2.1.7 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.

As **VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS** compreendem os seguintes grupos de contas:

4.2.1.8 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 as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

4.2.1.9 Benefícios Previdenciários

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.

4.2.1.10 Benefícios Assistenciais

Compreendem 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 contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

4.2.1.11 Financeiras

Compreende as variações patrimoniais diminutivas com operações financeiras, tais como: juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.

4.2.1.12 Transferências

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

4.2.1.13 Tributos e Contribuições

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

4.2.1.14 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo

Representa o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos que serão registradas em grupo específico (Despesas de Pessoal e Encargos). Compreende: diárias, material de consumo e etc.

4.2.1.15 Desvalorização e Perda de Ativos

Compreende a variação patrimonial diminutiva com desvalorização e perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias.

4.2.1.16 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.

4.2.2 Variações Qualitativas

Correspondem às variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária que consistem em incorporação e desincorporação de ativos, bem como incorporação e desincorporação de passivos.

Para fins de elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais, considerar-se-ão apenas as variações qualitativas decorrentes das receitas e despesas de capital, considerando a relevância da informação. Conforme o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

4.3 ANÁLISE

Pela demonstração, deve-se avaliar o resultado patrimonial, que é afetado tanto por fatos orçamentários quanto extra-orçamentários, observando os itens mais relevantes que interferiram no superávit ou déficit patrimonial.

A comparação entre variações quantitativas aumentativas e diminutivas pode indicar as seguintes situações:

- a) variações quantitativas aumentativas > variações quantitativas diminutivas = superávit patrimonial;
- b) variações quantitativas aumentativas < variações quantitativas diminutivas = déficit patrimonial; e
- c) variações quantitativas aumentativas = variações quantitativas diminutivas = resultado patrimonial nulo.

4.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A avaliação de gestão, a partir da Demonstração das Variações Patrimoniais, tem o objetivo de apurar o quanto e de que forma a administração influenciou nas alterações patrimoniais quantitativas e qualitativas do setor público.

5 BALANÇO PATRIMONIAL

5.1 CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições:

- (a) **Ativo** - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.
- (b) **Passivo** - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
- (c) **Patrimônio Líquido** - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.
- (d) **Contas de Compensação** - compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- (a) estarem disponíveis para realização imediata;
- (b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- (a) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;
- (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

A Lei nº 4.320/1.964, artigo 105, confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, já que separa o Ativo e Passivo em dois grandes grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem:

“O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;*
- II - O Ativo Permanente;*
- III - O Passivo Financeiro;*

IV - O Passivo Permanente;

V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.” (Lei nº 4.320/1.964)

Pode-se dizer que o Balanço Patrimonial é estático, pois apresenta a posição patrimonial em determinado momento, funcionando como uma “fotografia” do patrimônio da entidade para aquele momento.

5.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		PERÍODO: MÊS		DATA EMISSÃO:	
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalente de Caixa Créditos Realizáveis de Curto Prazo Demais Créditos e Valores de Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente ATIVO NÃO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo Obrigações Fiscais de Curto Prazo Demais Obrigações de Curto Prazo Provisões de Curto Prazo PASSIVO NÃO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo Fornecedores de Longo Prazo Obrigações Fiscais de Longo Prazo Demais Obrigações de Longo Prazo Provisões de Longo Prazo Resultado Diferido		
			TOTAL DO PASSIVO		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
TOTAL			TOTAL		

O Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além da classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações.

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais, podendo ser detalhados.

No quadro referente às compensações, deverão ser incluídos os atos potenciais do ativo e do passivo que possam, imediata ou indiretamente, vir a afetar o patrimônio, como por exemplo, direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias de valores recebidas e concedidas; e outros atos potenciais do ativo e do passivo.

5.2.1 Anexo ao Balanço Patrimonial - Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro Apurado no Balanço Patrimonial

Como anexo ao Balanço Patrimonial, deverá ser elaborado o demonstrativo do superávit/déficit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício.

O parágrafo único do artigo 8º e o artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece:

“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.”

“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;”
(Lei Complementar 101/2000)

Para atendimento desses mandamentos legais, existe o mecanismo denominado DESTINAÇÃO DE RECURSOS (DR) ou FONTE DE RECURSOS (FR). Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, indica a sua finalidade, o que poderá ser verificado por este demonstrativo.

Nesse anexo, podem ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de maneira que o total seja igual ao superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício.

Segue a estrutura básica do demonstrativo:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL		
EXERCÍCIO:	MÊS	EMISSÃO:
		PÁGINA:
DESTINAÇÃO DE RECURSOS		SUPERÁVIT FINANCEIRO
Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
TOTAL		

5.2.2 Definições

5.2.2.1 ATIVO CIRCULANTE

Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos para fins comerciais; sejam realizáveis dentro dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis. O Ativo Circulante é dividido da seguinte maneira:

- a) **Caixa e Equivalentes de Caixa** - Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.
- b) **Créditos Realizáveis de Curto Prazo** - Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários e demais transações pertinentes ao objeto principal da entidade, com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis.
- c) **Demais Créditos e Valores de Curto Prazo** - Registra os valores a receber por transações que não representam o objeto principal da entidade, mas são normais e inerentes às suas atividades, com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis.
- d) **Investimentos Temporários** - Compreendem as aplicações de recursos em títulos, valores mobiliários e imobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- e) **Estoques** - Compreendem o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.
- f) **Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente** - Compreendem pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.

5.2.2.2 ATIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende os bens e direitos realizáveis após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, conforme segue:

- a) **Ativo Realizável a Longo Prazo** – Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- b) **Investimento** - Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante e que não se destinem à manutenção da atividade da entidade.
- c) **Imobilizado** - Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.
- d) **Intangível** - Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.

5.2.2.3 PASSIVO CIRCULANTE

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos para fins comerciais; tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro dos doze meses após a data de publicação das demonstrações contábeis; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, dividido da seguinte forma:

- a) **Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo** - Compreendem as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, quando pagos em data posterior à qual forem incorridos.
- b) **Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo** - Compreendem as obrigações da entidade junto a instituições financeiras do país e do exterior, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- c) **Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo** - Compreende os valores de credores decorrentes das atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, alugueis e todas as outras contas a pagar com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- d) **Obrigações Fiscais de Curto Prazo** - Compreendem as obrigações das entidades com o Governo relativas a impostos, taxas e contribuições, com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- e) **Demais Obrigações de Curto Prazo** - Compreendem as obrigações da entidade terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- f) **Provisões de Curto Prazo** - Compreendem os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.

5.2.2.4 PASSIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.

- a) **Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo** - Compreendem as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, com vencimento após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- b) **Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo** - Compreendem as obrigações da entidade junto a instituições financeiras do país e do exterior, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- c) **Fornecedores de Longo Prazo** - Compreende os valores de credores decorrentes das atividades operacionais da entidade, com vencimento após o exercício seguinte.
- d) **Obrigações Fiscais de Longo Prazo** - Compreendem as obrigações das empresas com o Governo relativas a impostos, taxas e contribuições, com vencimento após o término do exercício seguinte.
- e) **Demais Obrigações de Longo Prazo** - Compreendem as obrigações da entidade terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- f) **Provisões de Longo Prazo** - Compreendem os passivos de prazo ou de valor incertos, cujo prazo seja provável após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis.
- g) **Resultado Diferido** - Compreende o saldo existente na antiga conta Resultado de Exercícios Futuros em 31 de dezembro de 2008, composto de receita diferida e o respectivo custo diferido.

5.2.2.5 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto. Seguem as definições:

- a) **Patrimônio Social/Capital Social** - Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.
- b) **Reservas de Capital** - Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como receitas.
- c) **Ajustes de Avaliação Patrimonial** - Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela lei 6.404/76 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.
- d) **Reservas de Lucros** - Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.

- e) **Resultados Acumulados** – Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.
- f) **Ações em Tesouraria** – Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

5.2.2.6 Ativo Financeiro

Compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

5.2.2.7 Ativo Permanente

Compreende os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

5.2.2.8 Passivo Financeiro

Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária, como os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria (operações de crédito por antecipação de receita).

5.2.2.9 Passivo Permanente

Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

5.2.2.10 Contas De Compensação

São contas representativas dos atos que possam vir a afetar o patrimônio, compreendendo as compensações do ativo e do passivo:

- a) **Atos potenciais do ativo** - Compreende contas relacionadas às situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle.
- b) **Atos potenciais do passivo** - Compreende contas relacionadas às situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle.

5.2.2.11 SUPERÁVIT FINANCEIRO

Corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Para fins de abertura de crédito adicional, deve-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, em cumprimento ao parágrafo 2º do artigo 43 da lei nº 4.320/64.

5.3 ANÁLISE

A análise do Balanço Patrimonial consiste na sua decomposição, comparação e interpretação, permitindo conhecer detalhadamente a situação patrimonial da entidade.

Os processos mais utilizados na análise do Balanço Patrimonial são a análise horizontal e a vertical. A análise horizontal consiste em se verificar a evolução dos elementos patrimoniais durante um determinado período. A análise vertical envolve elementos relativos a um mesmo exercício.

5.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A avaliação dos elementos do Ativo e Passivo pode ser realizada mediante a utilização da análise por quocientes, dentre os quais se destacam os de índices de liquidez e endividamento. Alguns índices são descritos a seguir:

a) Liquidez Imediata (LI) - Disponível/Passivo Circulante

Indica a capacidade financeira da entidade em honrar imediatamente seus compromissos de curto prazo contando apenas com suas disponibilidades, ou seja, os recursos disponíveis em caixa ou bancos.

b) Liquidez Corrente (LC) - Ativo Circulante/Passivo Circulante

A liquidez corrente demonstra quanto a entidade poderá dispor em recursos a curto prazo (caixa, bancos, clientes, estoques, etc.) para pagar suas dívidas circulantes (fornecedores, empréstimos e financiamentos a curto prazo, contas a pagar, etc.).

c) Liquidez Seca (LS) - (Ativo Circulante – Itens Não Monetários)/Passivo Circulante

Demonstra quanto a entidade poderá dispor de recursos circulantes, sem levar em consideração seus itens não monetários como os estoques, almoxarifados e as despesas antecipadas, para fazer face às suas obrigações de curto prazo.

d) Liquidez Geral (LG) - Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo / Passivo Circulante + Passivo Exigível a Longo Prazo

A liquidez geral, ou índice de solvência geral, é uma medida de capacidade da entidade em honrar todas as suas exigibilidades, contando, para isso, com os seus recursos realizáveis a curto e longo prazos.

e) Endividamento Geral (EG) – Passivo Circulante + Passivo Exigível a Longo Prazo x 100 / Passivo Total

Esse índice demonstra o grau de endividamento da entidade. Reflete também a sua estrutura de capital.

6 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

6.1 CONCEITO

A demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

As informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Assim, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- (a) das operações;
- (b) dos investimentos; e
- (c) dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

6.2 ESTRUTURA

A demonstração dos fluxos de caixa pode ser levantada pelo método direto ou indireto.

Deverão ser elaboradas notas explicativas detalhando os recursos ordinários e vinculados que compõem o caixa e fluxo de caixa do exercício anterior e para o exercício seguinte.

6.2.1 Pelo Método Direto

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	PÁGINA:
		DATA DE EMISSÃO:
		Exercício Atual
		Exercício Anterior
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</u>		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Previdência Social		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
<u>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</u>		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		

CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

6.2.2 Pelo Método Indireto

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – MÉTODO INDIRETO		
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMIÇÃO:
PÁGINA:		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
RESULTADO PATRIMONIAL		
AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO		
CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES		
RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL		
(...)		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		

INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

6.2.3 Definições

Para o levantamento da Demonstração dos Fluxos de Caixa, é necessário definir os seguintes conceitos:

6.2.3.1 Ingressos Das Operações

Corresponde à receita arrecadada corrente de atividades operacionais, divididas em derivadas e originárias, evidenciando-se a origem e a espécie, considerando-se as respectivas deduções. Inclui, ainda, a remuneração das disponibilidades e as transferências intragovernamentais e intergovernamentais.

6.2.3.2 Transferências Intergovernamentais

Reflete as movimentações de recursos financeiros que não representam arrecadação ou aplicação direta.

6.2.3.3 Transferências Intragovernamentais

Reflete as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento, em geral, decorrem da transferência de recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados.

6.2.3.4 Ingressos De Investimento

Corresponde à receita orçamentária arrecadada referente à alienação de ativo não circulante ou de amortização de empréstimos concedidos. Inclui, ainda, as transferências intragovernamentais e intergovernamentais com a finalidade de atender a dispêndios de investimento.

6.2.3.5 *Ingressos De Financiamento*

Corresponde à receita orçamentária arrecadada de operações de crédito, refinanciamento da dívida e outras.

6.2.3.6 *Dispêndios Das Operações*

Corresponde à despesa orçamentária paga de atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal e outras despesas correntes por função (exceto encargos especiais), os juros e encargos sobre a dívida e as transferências, incluindo o pagamento dos restos a pagar.

6.2.3.7 *Dispêndios De Investimento*

Corresponde à despesa orçamentária paga com investimentos e inversões financeiras, incluindo o pagamento dos restos a pagar. As concessões de empréstimos e financiamentos figurarão em linha específica neste grupo.

6.2.3.8 *Dispêndios De Financiamento*

Corresponde à despesa orçamentária paga com amortização e refinanciamento da dívida, incluindo o pagamento dos restos a pagar processados e não processados referentes à amortização e refinanciamento da dívida.

6.2.3.9 *Caixa E Equivalente-Caixa*

Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das 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. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

Assim, na Demonstração de Fluxo de Caixa, figurarão como ingressos as receitas orçamentárias arrecadadas e como dispêndios as despesas orçamentárias e os restos a pagar pagos.

As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações.

6.2.3.10 *Disponibilidades Compensatórias*

Consistem nas entradas e saídas meramente compensatórias (depósitos de terceiros) que não representam ingressos e desembolsos que impactam o caixa ou equivalente de caixa, devendo figurar de forma destacada.

6.3 ANÁLISE

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa à análise do desempenho financeiro do setor público, permitindo:

- ter uma visão geral da situação das finanças públicas, possibilitando efetuar comparações entre ingressos e desembolsos por tipos de atividades (operacionais, de investimento e de financiamento), e avaliar as decisões de investimento e financiamento público;
- avaliar a situação presente e futura do caixa da entidade, permitindo análise de liquidez;
- certificar se os excessos de caixa estão sendo devidamente aplicados;
- conhecer a capacidade de expansão das despesas com recursos próprios gerados pelas operações;
- a análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;
- avaliar a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças públicas;

6.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é um importante instrumento de avaliação da gestão pública, pois permite inferir, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e financiamentos, além de que permitir a verificação de como a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insolvência futura.

7 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

7.1 CONCEITO

A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob à égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

No Brasil, a maioria dos gestores não sabe dizer se ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não. Quando eles, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados.

A busca de alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade e a eficiência, (preceito instituído pela Carta Constitucional de 1988 em seu art. 74, inciso II: comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado) dos serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois, em realidade, a preocupação até então se restringia, fundamentalmente, a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e conseqüentes resultados, fenômenos esses que já são demasiadamente conhecidos no setor privado. Para tanto, a NBCT 16.6 criou um novo demonstrativo, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), que evidencia eficiência na gestão dos recursos no serviço público.

Surge, pois, a necessidade de implementação de um sistema que objetive resultados. Sugere-se que, no mínimo, as ações e/ou serviços públicos sejam monitoradas passo a passo por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo perfeitamente definido; caso contrário, poderão ensejar evasão de recursos oriundos dos cidadãos, que os entrega à instituição Estado para serem aplicados nas necessidades essenciais de uma sociedade.

Neste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.129/08, que aprovou a NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, estabeleceu o Subsistema de Custos que tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Segunda a norma, o subsistema de custos, integrado com os demais – orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação – deve subsidiar a Administração Pública sobre:

- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências.

De igual modo, a Resolução CFC nº 1.133/08, que aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, apresenta Demonstração do Resultado Econômico (DRE), cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos.

A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa os seguintes conceitos:

- Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.
- Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí: $RE = N \times CO$
- Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

O Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme fórmula a seguir:

$$REA = RE - CE, \text{ ou}$$

$$REA = (N * CO) - CE$$

Em realidade, o REA pode ser considerado como um “termômetro”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública.

7.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
PERÍODO: MÊS

EXERCÍCIO:
PÁGINA:

DATA DE EMISSÃO:

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5. (=) Resultado Econômico Apurado		

7.3 ANÁLISE

A análise do custo dos serviços prestados, da receita econômica e do resultado econômico permite analisar a eficiência da gestão pública.

7.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

Além de se preocupar com a legalidade, a Constituição Federal de 1988 também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, como está demonstrado na redação dos seus art. 70 e 74:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso)

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.” (Constituição Federal de 1.988)

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), estabelece que no parágrafo 3º do seu art. 50 estabelece que *“a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”*.

Portanto, pode-se verificar que as legislações supracitadas apontam para a avaliação da gestão, na qual a avaliação do custo dos serviços prestados e da receita econômica são fundamentais. A implementação de um sistema de informação de custos representa grande avanço para propiciar essa avaliação, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, permitindo a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos dos programas de governo.

O desenvolvimento e a implementação de um sistema de informação de custos que permita a avaliação do custo dos serviços prestados propiciará inúmeros benefícios para a Administração Pública, contribuindo efetivamente para a tomada de decisões sobre alocação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental.

7.5 EXEMPLO DE ELABORAÇÃO DA DRE

Unidade Contábil: Batalhão Modelo
 Efetivo Médio de Militares/ano: 400
 Ação: Serviços de Refeição (Rancho)
 Produto: Militar Alimentado
 Meta: 400 / ano

Número de refeições servidas por ano:

Café	85.000
Almoço	108.000
Jantar	54.000
Lanche	21.600

Custos de oportunidade unitário dos serviços de refeições oferecidos pelo Batalhão:

Café	R\$	7,00
Almoço	R\$	12,00
Jantar	R\$	10,00
Lanche	R\$	3,00

Receita Econômica produzida pela Unidade "Rancho":

	Nº Refeições	Custo de Oport.	Receita Econômica
Café	85.000	R\$ 7,00	R\$ 595.000,00
Almoço	108.000	R\$ 12,00	R\$ 1.296.000,00
Jantar	54.000	R\$ 10,00	R\$ 540.000,00
Lanche	21.600	R\$ 3,00	R\$ 64.800,00
Receita Econômica Total			R\$ 2.495.800,00

Custos Diretos da Atividade Rancho/ano		R\$ 2.443.000,00
Pessoal Civil	936.000,00	
Vencimentos Diretos (Militares)	720.000,00	
Encargos Sociais Diretos	216.000,00	
Material de Consumo	1.305.000,00	
Gêneros Alimentícios	1.200.000,00	
Material de Expediente e Limpeza	105.000,00	
Serviços de Terceiros e Encargos	162.000,00	
Energia Elétrica	25.000,00	
Água e Esgoto	30.000,00	
Gás	15.000,00	
Telefone	12.000,00	
Manutenção das Instalações	50.000,00	
Instrução do Pessoal de Rancho	30.000,00	
Depreciação	40.000,00	
Utensílios de cozinha e refeitórios	25.000,00	
Equipamentos Permanentes	10.000,00	
Bens Imóvel	5.000,00	

Serviços de Terceiros e Encargos	29.400,00
Energia Elétrica	5.000,00
Água e Esgoto	6.000,00
Telefone	2.400,00
Manutenção das Instalações	10.000,00
Instrução dos Militares	6.000,00
Depreciação	3.000,00
Bens Móveis	2.000,00
Bens Imóvel	1.000,00

BATALHÃO MODELO**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DA AÇÃO**

Ação: Serviços de Refeição (Rancho)

ANO:

Receita Econômica da Ação (RE)	R\$	2.495.800,00
(-) Custos de Execução Diretos (CE-d)	R\$	(2.443.000,00)
(=) Margem Bruta	R\$	52.800,00
(-) Custos de Execução Indiretos (CE-i)	R\$	(240.600,00)
(=) Resultado Econômico da Ação (REA)	R\$	(187.800,00)

8 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

8.1 CONCEITO

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar:

- a) o déficit ou superávit patrimonial do período;
- b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; e
- c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.
- d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários;

Alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL contemplará, no mínimo, os itens contidos na estrutura descrita no item 8.2 do presente manual, segregados em colunas, discriminando:

- a) Patrimônio Social/Capital Social
- b) Reservas de Capital
- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial
- d) Reservas de Lucros
- e) Ações/Cotas em Tesouraria
- f) Resultados Acumulados

8.2 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>							
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO							
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:			PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO	Patrimônio Social/ Capital Social	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Resultados Acumulados	Ações/Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Anterior							
Saldo Inicial Ex. Atual							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Atual							

8.3 ANÁLISE

As contas que formam o patrimônio líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

1 - Itens que afetam o patrimônio líquido, afetando conjuntamente o ativo e o passivo:

- a) acréscimo do patrimônio líquido pelo resultado patrimonial positivo ou redução pelo resultado patrimonial negativo do exercício;
- b) redução por dividendos;
- c) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- f) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

2 - Itens que somente afetam o patrimônio líquido:

- a) aumento do capital com utilização de lucros e reservas;
- b) compensação de Prejuízos com Reservas.

8.4 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A DMPL permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido, em complemento ao Anexo de Metas Fiscais integrante do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, previsto pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), artigo 4º, § 2º:

“O Anexo (de Metas Fiscais) conterá, ainda:

(...)

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;” (Lei Complementar 101/2000)

9 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As notas explicativas fornecem informação adicional à apresentada no corpo das demonstrações contábeis, tais como descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados ou não reconhecidos nas referidas demonstrações.

9.1 ESTRUTURA

As notas explicativas devem conter:

- (a) informação sobre o regime e os critérios contábeis usados na preparação das demonstrações contábeis; e
- (b) informação adicional que não é apresentada no corpo das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

As notas devem ser apresentadas de maneira sistemática de forma que cada item constante das demonstrações contábeis faça referência à sua respectiva informação adicional relacionada nas notas.

Para facilitar a compreensão das demonstrações contábeis e sua comparação com as de outras entidades, as notas são normalmente apresentadas na seguinte ordem:

- (a) declaração de alinhamento com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, caso cumpridas todas as suas determinações;
- (b) Sumário de significantes critérios contábeis utilizados; e
- (c) Informação adicional sobre os itens constantes das demonstrações contábeis segundo a ordem de cada demonstrativo e linha do item referenciado.

Em alguns casos excepcionais, pode ser necessário variar a ordem dos itens específicos, entretanto a ordem sistemática das notas deve ser mantida tanto quanto possível.

9.2 APRESENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Deve ser informado no sumário dos critérios contábeis significantes:

- (a) o regime contábil utilizado;
- (b) a extensão em que é aplicado o procedimento transitório referente à adoção das de determinada norma contábil, quando for o caso;
- (c) os critérios de mensuração usados nos itens componentes das demonstrações contábeis, tais como custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável. Quando mais de um critério for usado, devem ser indicadas as categorias de ativos e passivos em que cada critério é adotado;
- (d) os julgamentos para escolha dos critérios contábeis que têm efeito mais significativo nos valores registrados nas demonstrações contábeis; e

(e) Outros critérios contábeis relevantes e necessários à compreensão das demonstrações contábeis.

9.3 PRINCIPAIS FONTES DE ESTIMATIVA

As notas explicativas devem conter as principais estimativas referentes aos períodos futuros e as fontes de erro de estimativa, na data a que se referem as demonstrações, que têm risco significativo de causar ajuste material dos valores contábeis de ativos e passivos no próximo exercício financeiro. A respeito desses ativos e passivos, devem ser informados detalhes sobre sua natureza e valor contábil na data a que se referem as demonstrações.

9.4 OUTRAS INFORMAÇÕES CONSTANTES DAS NOTAS EXPLICATIVAS

- (a) o valor dos dividendos, ou distribuições similares, propostos ou declarados antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação, mas não apropriados como distribuição aos proprietários no período, bem como seu valor por ação;
- (b) o valor acumulado de dividendos preferenciais ou similares não apropriados;
- (c) domicílio e classificação jurídica da entidade e a jurisdição da qual faz parte;
- (d) natureza das operações e principais atividades da entidade;
- (e) legislação relevante que rege suas operações; e
- (f) nome da entidade controladora, caso se aplique.

10 ANÁLISE DA CONSISTÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A análise da consistência das demonstrações contábeis tem por objetivo assegurar a consistência e a transparência das informações consolidadas e se fundamenta na avaliação da organização dos dados no formato em que serão divulgados.

As inconsistências nas demonstrações contábeis causadas por erro no roteiro de contabilização de registros contábeis devem ser regularizadas. Neste sentido, é importante que o órgão responsável pela contabilidade de cada ente inclua nos sistemas informatizados "equações" de contas que por sua natureza indiquem impropriedades de lançamentos contábeis.

Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis⁶.

Abaixo, seguem os roteiros básicos de análise da consistência das demonstrações contábeis:

10.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

A análise da consistência tem por objetivo observar os dados de previsão e execução da receita e fixação e realização da despesa orçamentária, verificando o equilíbrio entre previsão inicial da receita e fixação inicial da despesa, a compatibilidade dos valores da receita e despesa realizada com o Balanço Financeiro, o comportamento da execução da despesa em relação à previsão, a presença de valores a classificar e outras situações que comprometam a consistência das informações do Balanço.

A seguir, são apresentados alguns pontos específicos para análise do Balanço Orçamentário.

a) Realização da Receita

- Analisar se o saldo da conta contábil de receita realizada, no balancete contábil, é igual à realização da receita apresentada no balanço orçamentário.
- Comparar a realização da receita do balanço orçamentário com o balanço financeiro.

b) Realização da Despesa

- Analisar se o saldo da conta contábil de crédito empenhado, no balancete contábil, é igual à execução da despesa apresentada no balanço orçamentário.
- Comparar a execução da despesa do balanço orçamentário com o balanço financeiro.
- Analisar se a execução da despesa está maior que a sua dotação com relação ao valor global. A presença de tal impropriedade pode caracterizar a execução de despesa sem suporte orçamentário, sujeitando os responsáveis às punições estabelecidas nos instrumentos legais pertinentes.

⁶ NBC T 16.5, item 11.

c) Equilíbrio entre a previsão da receita e a fixação da despesa

- Verificar o equilíbrio entre a previsão orçamentária da receita e a dotação orçamentária da despesa.
- Após a identificação, se o desequilíbrio apresentado no Balanço Orçamentário for proveniente de abertura de créditos por superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, deve ser efetuada nota explicativa, quando da publicação da demonstração.

Tanto a frustração na arrecadação quanto o cancelamento de dotação deverão estar demonstrados no balanço orçamentário. Em nenhum dos dois casos deverá ser efetuado registro de cancelamento de previsão de receita, devendo, nesse último caso, fazer constar nota explicativa ao balanço orçamentário explicitando tal situação.

10.2 BALANÇO FINANCEIRO

A análise da consistência do balanço financeiro tem por objetivo verificar a ocorrência das seguintes situações:

- A existência de valores registrados com o título de “Outros Ingressos” na Receita ou “Outros Dispendios” na Despesa, nos órgãos ou entidades.
- Apurar se as transferências, incorporações e extinção de saldos contábeis das unidades gestoras geraram desequilíbrio.
- Determinar se os valores referentes à execução da receita e despesa guardam consistência com os do Balanço Orçamentário.
- Verificar se o saldo de disponibilidade está compatível com o apresentado no Balanço Patrimonial.

10.3 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A análise da consistência tem o objetivo de verificar o equilíbrio entre as variações aumentativas e diminutivas, a compatibilidade do déficit/superávit apresentado com o resultado do período do Balanço Patrimonial, bem como a presença de outras situações que comprometam a consistência das informações. Deve-se, ainda, verificar se o desequilíbrio apresentado entre as variações aumentativas e diminutivas é decorrente de contas inexistentes na fórmula da demonstração, solicitando ao órgão central de contabilidade do ente, se for o caso, sua inclusão.

10.4 BALANÇO PATRIMONIAL

A análise de consistência do Balanço Patrimonial consiste em verificar o equilíbrio entre o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido, a compatibilidade do seu resultado do período com a

Demonstração das Variações Patrimoniais, bem como a presença de outras situações que comprometam a consistência das informações.

Deve-se verificar, ainda, a ocorrência das seguintes situações:

- A existência de saldos invertidos e valores irrisórios.
- A existência de valores expressivos em “outros” e “outras”, que não pode ultrapassar 10% do valor do respectivo grupo de contas.
- Verificar se a diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro é igual ao Superávit/Déficit Financeiro do Exercício apresentado no demonstrativo do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial.
- Observar se o Resultado do Período no Balanço Patrimonial é igual ao Superávit/Déficit apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais.

10.5 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Para a análise da consistência da Demonstração dos Fluxos de Caixa, deve-se verificar a ocorrência das seguintes situações:

- A existência de valores registrados com o título de “Outros Ingressos” na coluna de Ingressos ou “Outros Dispendios” na coluna de Dispendios, nos órgãos ou entidades.
- Analisar se o saldo da conta contábil de receita realizada, no balancete contábil, é igual à arrecadação da receita apresentada na demonstração.
- Analisar se os saldos das contas de despesa executada, no balancete contábil, correspondem à execução da despesa apresentada na demonstração.
- Apurar se as transferências, incorporações e extinção de saldos contábeis das unidades gestoras geraram desequilíbrio.
- Verificar se o saldo de disponibilidade está compatível com o apresentado no Balanço Patrimonial.

10.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A análise da consistência tem o objetivo de verificar se as informações evidenciadas da demonstração têm suporte em um sistema de custos confiável, que permita a mensuração do custo das ações e serviços prestados e da receita econômica do serviço público.

10.7 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A análise da consistência tem a finalidade de verificar se os saldos que compõem a demonstração guardam consistência com os apresentados no Balanço Patrimonial, bem como a presença de outras situações que comprometam a consistência das informações.

11 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Assim, a consolidação é o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Nesse processo de consolidação de demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público.

As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação.

Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.

As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.

As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

As demonstrações contábeis consolidadas do setor público são complementadas, além de, notas explicativas, por outros quadros analíticos necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados. Serão incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas todas as entidades do setor público integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

Do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais consolidadas devem ser eliminados:

- a) os valores de quaisquer contas decorrentes de transações entre as entidades incluídas na consolidação;
- b) as obrigações constantes na data do balanço patrimonial de uma das entidades (controladora ou controlada) com os direitos registrados na outra entidade referentes ao mesmo negócio.

12 ÍNDICE REMISSIVO

A	
Ativo Financeiro	35, 40
Ativo Permanente	35, 40
B	
Balanco Financeiro	11, 21, 23, 25, 26, 58
Análise	25
Análise De Consistência.....	59
Avaliação Da Gestão.....	25
Conceito	21
Estrutura.....	23
Balanco Orçamentário..	11, 13, 14, 16, 18, 20, 58, 59
Análise	18
Análise De Consistência.....	58
Avaliação De Gestão.....	20
Desequilíbrio	13
Estrutura.....	15
Balanco Orçamentário	
Conceito	13
Balanco Patrimonial	11, 13, 18, 21, 26, 33, 34, 36, 41, 59, 60, 61
Análise	41
Análise De Consistência.....	59
Avaliação Da Gestão.....	41
Conceito	33
Estrutura.....	35
C	
Caixa E Equivalente-Caixa.....	46
Contas De Compensação.....	40
D	
Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido	
Análise De Consistência.....	60
Demonstração Das Mutações No Patrimônio Líquido	
Conceito	53
Demonstração Das Vairações Patrimoniais	
Análise	32
Demonstração Das Variações Patrimoniais	11, 27, 29, 32, 60, 61
Avaliação Da Gestão.....	32
Conceito	27
Estrutura	28
Demonstração Das Variações Patrimoniais	
Análise De Consistência	59
Demonstração Do Resultado Econômico	
Análise.....	49
Análise De Consistência	60
Avaliação Da Gestão	50
Conceito	48
Estrutura	49
Demonstração Dos Fluxos De Caixa	11, 42, 45, 46, 47, 60
Análise.....	46
Análise De Consistência	60
Avaliação De Gestão	47
Conceito	42
Estrutura	42
Demonstração Da Mutaçao Do Patrimônio Líquido	
Análise.....	54
Avaliação Da Gestão	54
Estrutura	54
Despesa Orçamentária	21, 22, 25
Despesas Empenhadas	17
Dispêndios Das Operações	46
Dispêndios De Financiamento	46
Dispêndios De Investimento	46
Disponibilidades Compensatórias.....	46
Dotação Atualizada	17, 18, 19
Dotação Inicial	17, 18
I	
Ingressos Das Operações	45
Ingressos De Financiamento	46
Ingressos De Investimento.....	45
L	
Lei 4.320/64	21
N	
Notas Explicativas	13, 14, 16, 42, 46, 61
Notas Explicativas	56
P	
Passivo Financeiro.....	35, 40
Passivo Permanente	35, 40
Patrimônio Líquido	39

Plano De Contas Aplicado Ao Setor Público	16, 29, 36
Previsão Atualizada	16, 18
Previsão Inicial	16, 18

R

Receita Orçamentária	22
Receitas Realizadas	17

S

Saldo Da Dotação	17
Saldos De Exercícios Anteriores	18
Saldos De Exercícios Anteriores	14

Superávit Financeiro	
Demonstração Do	36
Superávit Financeiro	40

T

Transferências Intergovernamentais	45
Transferências Intragovernamentais	45

V

Variações Patrimoniais Aumentativas	29
Variações Qualitativas	32
Variações Quantitativas	29