

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**PARTE V – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido para o exercício de 2012

Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011

4ª edição

Brasília
2011

05.00.00

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Nelson Henrique Barbosa Filho

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gilvan da Silva Dantas

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

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Selene Peres Nunes

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

EQUIPE TÉCNICA
Antonio Firmino da Silva Neto
Bruno Ramos Mangualde
Flávia Ferreira de Moura
Henrique Ferreira Souza Carneiro
Janyluce Rezende Gama
Renato Pontes Dias

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

Índice

05.00.00 PARTE 5 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.....	2
05.01.00 INTRODUÇÃO.....	5
05.02.00 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	7
05.02.01 CONCEITO.....	7
05.02.02 ESTRUTURA.....	9
05.02.03 DEFINIÇÕES.....	11
05.02.04 ANÁLISE.....	13
05.02.04.01 <i>Análise dos Quocientes – Balanço Orçamentário.....</i>	<i>15</i>
05.03.00 BALANÇO FINANCEIRO.....	17
05.03.01 CONCEITO.....	17
05.03.02 ESTRUTURA.....	18
05.03.03 DEFINIÇÕES.....	18
05.03.04 ANÁLISE.....	20
05.03.04.01 <i>Análise dos Quocientes – Balanço Financeiro.....</i>	<i>21</i>
05.04.00 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	22
05.04.01 CONCEITO.....	22
05.04.02 ESTRUTURA.....	22
05.04.03 DEFINIÇÕES.....	24
05.04.03.01 <i>Variações Quantitativas.....</i>	<i>25</i>
05.04.03.02 <i>Variações Qualitativas.....</i>	<i>27</i>
05.04.04 ANÁLISE.....	27
05.04.04.01 <i>Análise dos Quocientes – Demonstração das Variações Patrimoniais.....</i>	<i>28</i>
05.05.00 BALANÇO PATRIMONIAL.....	29
05.05.01 CONCEITO.....	29
05.05.02 ESTRUTURA.....	31
05.05.03 ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL - DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL.....	32
05.05.04 DEFINIÇÕES.....	33
05.05.05 ANÁLISE.....	37
05.06.00 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	39
05.06.01 CONCEITO.....	39
05.06.02 ESTRUTURA.....	39
05.06.02.01 <i>Método Direto.....</i>	<i>40</i>
05.06.03 DEFINIÇÕES.....	41
05.06.04 ANÁLISE.....	42
05.06.04.01 <i>Análise dos quocientes – Demonstração dos Fluxos de Caixa.....</i>	<i>43</i>
05.07.00 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO.....	44
05.07.01 CONCEITO.....	44
05.07.02 ESTRUTURA.....	45
05.07.03 ANÁLISE.....	46
05.08.00 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	50
05.08.01 CONCEITO.....	50
05.08.02 ESTRUTURA.....	51
05.08.03 ANÁLISE.....	51

05.09.00 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	53
05.09.01 CONCEITOS	53
05.09.02 ESTRUTURA.....	53
05.09.02.01 Evidenciação de Políticas Contábeis.....	54
05.09.02.02 Apresentação dos Critérios Contábeis.....	56
05.09.02.03 Evidenciação de Estimativas.....	56
05.09.02.04 Outras Informações Constantes das Notas Explicativas.....	57
05.10.00 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	58
05.10.01 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO ESTADUAL DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	60
05.10.02 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO BALANÇO PATRIMONIAL	64

05.01.00 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios 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 de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao 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 âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes 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 1964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, 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 esta Parte, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, 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. Neste sentido, observar-se-á que no primeiro ano de implantação das demonstrações contábeis não será necessário utilizar a coluna de exercício anterior.

05.02.00 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

05.02.01 CONCEITO

O Balanço Orçamentário, definido pela 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, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, 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 na Parte 1 – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

Em decorrência 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 previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. 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

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

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 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, via de regra, 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 e da linha SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, constantes da coluna PREVISÃO ATUALIZADA, e confrontando-se esse montante com o total da coluna DOTAÇÃO ATUALIZADA .

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.

05.02.02 ESTRUTURA

Anexo 12 - Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
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				
Dív. 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				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES 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.

Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar, um relativo aos restos a pagar não processados, outro relativo aos restos a pagar processados, com o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias do balanço, de modo a propiciar uma análise da execução orçamentária do exercício em conjunto com a execução dos restos a pagar. Seguem os modelos:

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

Para preenchimento do Anexo 1, Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar não Processados (RPNP), deverão ser levantados os RPNP inscritos no exercício imediatamente anterior (b) e os inscritos em exercícios anteriores (a). As parcelas dos RPNP evidenciadas em (a) e (b) e liquidadas no exercício corrente corresponderão ao item (c). De modo

semelhante, as parcelas de RPNP pagas e canceladas no exercício corrente corresponderão, respectivamente, aos itens (d) e (e).

O preenchimento do Anexo 2, Demonstrativo de Execução dos Restos a Pagar Processados (RPP), é bastante semelhante ao preenchimento do quadro anterior. Destaca-se, contudo, que RPNP liquidados em exercícios anteriores mas não pagos serão evidenciados neste quadro, e não no Anexo anterior. Outro ponto relevante é que não se faz necessária a coluna “liquidados”, uma vez que todos os Restos a Pagar evidenciados neste quadro já passaram pelo estágio da liquidação na execução orçamentária.

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS:

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO (e)=(a+b-c-d)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)			
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

05.02.03 DEFINIÇÕES

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

PREVISÃO INICIAL

Essa coluna 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.

PREVISÃO ATUALIZADA (a)

Essa coluna 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 um 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.

RECEITAS REALIZADAS (b)

Essa coluna 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.

SALDO (c)=(b-a)

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

SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)

Representa o total das receitas antes de refinanciamento.

REFINANCIAMENTO (II)

Representa o valor da receita decorrente da colocação de títulos públicos ou de empréstimos, obtidos junto a entidades estatais ou particulares internas ou externas, destinadas ao refinanciamento da dívida pública.

SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)

Representa a soma da linha subtotal das receitas (I) com a linha refinanciamento (II). Isso equivale ao somatório de todas as receitas orçamentárias, incluindo as operações de créditos contratadas para refinar a dívida pública.

DÉFICIT (IV)

Representa a eventual diferença, a menor entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas. Isso equivale à linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) das receitas, menos a linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) das despesas.

Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada na linha SUPERÁVIT (IX). Nesse caso, a linha DÉFICIT (IV) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

TOTAL (V)= (III + IV)

Representa a soma da linha SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) com a linha DÉFICIT (IV).

SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Representa o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais. Deverá demonstrar, também, os valores referentes aos créditos adicionais autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência, reabertos no exercício corrente.

Apresenta 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.

Tais valores não poderão ser lançados novamente como receita orçamentária já que pertencem ao exercício financeiro no qual foram arrecadados, como também não poderão ser considerados no cálculo de déficit ou superávit orçamentário, pois representam recursos arrecadados em exercícios anteriores.

DOTAÇÃO INICIAL (d)

Essa coluna identifica o valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual.

DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)

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

DESPESAS EMPENHADAS (f)

Essa coluna identifica os valores das despesas empenhadas até o encerramento do exercício, inclusive as despesas que já foram liquidadas e pagas².

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

DESPESAS LIQUIDADAS (g)

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

DESPESAS PAGAS (h)

Essa coluna identifica os totais das despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro. Assim, não inclui os valores referentes ao pagamento de Restos a Pagar.

SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)

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

05.02.04 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 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 Empenhadas” e as colunas “Despesas Liquidadas” e “Despesas Pagas”. 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.

² Para o conceito de Empenho, consulte a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – deste Manual.

³ Para o conceito de Liquidação, consulte a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários – deste Manual.

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.

Na análise do resultado orçamentário, é importante excluir os efeitos da gestão da dívida. Assim, as operações de crédito devem ser excluídas da execução da receita e a amortização da dívida deve ser excluída da execução da despesa para que se possam analisar os efeitos da execução orçamentária sobre os níveis de dívida pública líquida.

É interessante observar que apenas a análise do resultado orçamentário não permite obter conclusões acerca da eficiência na gestão fiscal. Para tal, existem as metas de resultado primário, nominal e montante da dívida consolidada líquida estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. A análise do balanço orçamentário gera informações complementares acerca da influência da execução orçamentária no atingimento dessas metas fiscais.

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 Receita Realizada, correspondente à insuficiência ou excesso de arrecadação ocorrido no exercício. Caso o valor da coluna “Saldo” seja positivo, o valor da receita realizada foi maior que a previsão atualizada, ou seja, a coluna “Saldo” representará excesso de arrecadação. Se a coluna traz valores negativos, houve insuficiência na arrecadação, pois foi arrecadado menos 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 as colunas “Despesas Liquidadas (g)” e “Despesas Pagas (h)” e a comparação entre as colunas “Despesas Empenhadas (f)” e “Despesas Liquidadas (g)” fornecem as seguintes informações:

a) Despesas Liquidadas (g) – Despesas Pagas (h) = Restos a Pagar Processados inscritos no exercício;

b) Despesas Empenhadas (f) – Despesas Liquidadas (g) = Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício.

Outra análise importante consiste na verificação do montante de operações de crédito em comparação à amortização da dívida, o que indica a influência do orçamento na gestão da dívida pública. Além disso, é importante a comparação entre a alienação de bens e amortização de empréstimos concedidos em comparação aos investimentos e inversões financeiras, indicando a influência do orçamento no volume efetivo de investimentos públicos.

A seguir, têm-se alguns procedimentos relativos a análises por quocientes.

05.02.04.01 ANÁLISE DOS QUOCIENTES – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

1 - O Quociente do Equilíbrio Orçamentário é resultante da relação entre a Previsão Inicial da Receita e a Dotação Inicial da Despesa, indicando se há equilíbrio entre a previsão e fixação constante na LOA.

2 - O Quociente de Execução da Receita é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Atualizada da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.

3 - O Quociente de Desempenho da Arrecadação é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Previsão Inicial da Receita, indicando a existência de excesso ou falta de arrecadação para administração dos indicadores fiscais.

4 - O Quociente de Utilização do Excesso de Arrecadação é resultante da relação entre os Créditos Adicionais abertos por meio de excesso de arrecadação e o total do excesso de arrecadação, indicando a parcela do excesso de arrecadação utilizada para abertura de créditos adicionais.

Adicionalmente, é pertinente que esta análise seja desdobrada por destinação de recursos.

5 - O Quociente de Utilização do Superávit Financeiro é resultante da relação entre os Créditos Adicionais Abertos por meio de superávit financeiro e o total do superávit financeiro apurado no exercício anterior, indicando a parcela do superávit financeiro utilizada para abertura de créditos adicionais.

Adicionalmente, é pertinente que esta análise seja desdobrada por destinação de recursos.

6 - O Quociente de Execução da Despesa é resultante da relação entre a Despesa Executada e Dotação Atualizada, cuja discrepância pode ser ocasionada por ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária.

7 - O Quociente do Resultado Orçamentário é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada, indicando a existência de superávit ou déficit.

8 - O Quociente da Execução Orçamentária Corrente é resultante da relação entre a Receita Realizada Corrente e a Despesa Empenhada Corrente. A interpretação desse quociente indica se a receita corrente suportou as despesas correntes ou se foi necessário utilizar receitas de capital para financiar despesas correntes.

9 - O Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária é resultante da relação entre a Receita Realizada e a Despesa Paga, indicando o quanto a receita orçamentária arrecadada representa em relação à despesa orçamentária paga.

05.03.00 BALANÇO FINANCEIRO

05.03.01 CONCEITO

Segundo a Lei nº 4.320/64, O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), 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 extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários. 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 extraorçamentários;
- (d) as transferências financeiras 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.

05.03.02 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 (...) (-) Deduções da Receita Orçamentária			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Pagamentos Extraorçamentários (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 extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

05.03.03 DEFINIÇÕES

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

DESTINAÇÃO ORDINÁRIA

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

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 “fonte/destinação de recursos”. As fontes/destinações 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.

TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS

Refletem as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da administração direta e indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. 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.

TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS

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

RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

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.

PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

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

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

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 art. 3º da Lei 4.320/64.

05.03.04 ANÁLISE

A análise e a verificação do Balanço Financeiro têm 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 a receita orçamentária, as transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários e subtrair as despesas orçamentárias, as transferências financeiras concedidas e pagamentos extraorçamentários, 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 Extraorçamentários, menos a Despesa Orçamentária, as Transferências Financeiras Concedidas e os Pagamentos Extraorçamentários.

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis, ainda, 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.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, 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, 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 extraorçamentárias.

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

05.03.04.01 ANÁLISE DOS QUOCIENTES – BALANÇO FINANCEIRO

1 - O **Quociente Orçamentário do Resultado Financeiro** é resultante da relação entre o Resultado Orçamentário (Receita Orçamentária – Despesa Orçamentária) e a Variação do Saldo em Espécie. A interpretação desse quociente indica a parcela da variação do saldo do disponível que pode ser explicada pelo resultado orçamentário. Em contrapartida pode ainda ser analisada a diferença como resultante do resultado extraorçamentário, ou das transferências.

2 - O **Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros** é resultante da relação entre o Saldo que passa para o Exercício Seguinte e o Saldo do Exercício Anterior. A interpretação desse quociente indica o impacto do resultado financeiro sobre o saldo em espécie.

05.04.00 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

05.04.01 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, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio.

É importante ressaltar 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 promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

05.04.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

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

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		

Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Venda de Mercadorias Venda de Produtos Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos Juros e Encargos de Mora Variações Monetárias e Cambiais Descontos Financeiros Obtidos Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências Recebidas		
Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências das Instituições Privadas Transferências das Instituições Multigovernamentais Transferências de Consórcios Públicos Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos		
Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Resultado Positivo de Participações 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 Outros Benefícios Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização de Exaustão		
Variações Patrimoniais Diminutivas 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 Concedidas		
Transferências Intra Governamentais		
Transferências Inter Governamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Variações Patrimoniais Diminutivas de Instituições Financeiras		
Equalizações de Preços e Taxas		
Participações E Contribuições		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

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

A 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.

05.04.03 DEFINIÇÕES

Para o levantamento da Demonstração das Variações Patrimoniais, é necessário definir os seguintes conceitos:

05.04.03.01 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:

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

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

CONTRIBUIÇÕES

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

EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS

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

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS 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.

TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS

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.

VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS

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

OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS

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

As VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS compreendem os seguintes grupos de contas:

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.

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).

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 às contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

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, depreciação, amortização etc.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS

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

TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS

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.

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.

TRIBUTÁRIAS

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

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.

05.04.03.02 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.

05.04.04 ANÁLISE

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

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.

O resultado patrimonial é um importante indicador de gestão fiscal, já que é o principal item que influencia na evolução do patrimônio líquido de um período, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

05.04.04.01 ANÁLISE DOS QUOCIENTES – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

1 - O **Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais** é resultante da relação entre o Total das Variações Patrimoniais Aumentativas e o Total das Variações Patrimoniais Diminutivas. A interpretação desse quociente indica outra forma de se evidenciar o resultado patrimonial (Superávit ou Déficit Patrimonial).

05.05.00 BALANÇO PATRIMONIAL

05.05.01 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 ou não 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) encontrarem-se 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:

- c) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;
- d) 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.

05.05.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL
DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo		
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Curto Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Curto Prazo		
ATIVO NAO-CIRCULANTE			PASSIVO NAO-CIRCULANTE		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo		
Créditos a Longo Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			Fornecedores a Longo Prazo		
Investimentos Temporários a Longo Prazo			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
Estoques			Demais Obrigações a Longo Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Provisões a Longo Prazo		
Investimentos			Resultado Diferido		
Participações Permanentes			TOTAL DO PASSIVO		
Demais Investimentos Permanentes			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
(-) Redução ao Valor Recuperável			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Imobilizado			Patrimônio Social e Capital Social		
Bens Moveis			Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
Bens Imóveis			Reservas de Capital		
(-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
(-) Redução ao Valor Recuperável			Reservas de Lucros		
Intangível			Demais Reservas		
Softwares			Resultados Acumulados		
Marcas, Direitos e Patentes Industriais			(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
Direito de Uso De Imóveis			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
(-) Amortização Acumulada			TOTAL		
(-) Redução ao Valor Recuperável					

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 Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
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.

05.05.03 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:

ATIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende os ativos realizáveis após os doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis, sendo composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, descritos a seguir:

- a) **Ativo Realizável a Longo Prazo** – Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis após o término do exercício seguinte.
- b) **Investimentos** – Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a 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. Para fins de apresentação no Balanço Patrimonial, o imobilizado será apresentado já líquido da depreciação e amortização acumuladas.
- d) **Intangível** – Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade. Para fins de apresentação no Balanço Patrimonial, o intangível será apresentado já líquido da amortização acumulada.

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 primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados até o término do exercício seguinte; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, sendo dividido da seguinte forma:

- a) **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo** – Compreende 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, bem como benefícios assistenciais, com vencimento até o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- b) **Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo** – Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos até o término do exercício seguinte.
- c) **Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo** – Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas 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 até o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.

- d) **Obrigações Fiscais a Curto Prazo** – Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento até o termino do exercício seguinte.
- e) **Demais Obrigações a Curto Prazo** – Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não inclusas nos subgrupos anteriores, com vencimento até o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- f) **Provisões a Curto Prazo** – Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável até o termino do exercício seguinte.

PASSIVO NÃO-CIRCULANTE

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante, sendo composto pelos seguintes grupos de contas:

- a) **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo** – Compreende 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, bem como benefícios assistenciais, com vencimento apos o término do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- b) **Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo** – Compreende as obrigações financeiras da entidade a titulo de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos apos o termino do exercício seguinte.
- c) **Fornecedores a Longo Prazo** – Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, com vencimento apos o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- d) **Obrigações Fiscais a Longo Prazo** – Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento apos o termino do exercício seguinte.
- e) **Demais Obrigações a Longo Prazo** – Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não inclusas nos subgrupos anteriores, com vencimento apos o termino do exercício seguinte, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações.
- f) **Provisões a Longo Prazo** – Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com prazo provável apos o termino do exercício seguinte.
- g) **Resultado Diferido** – Compreende o saldo existente na antiga conta resultado de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008, composto de variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida e o respectivo custo diferido.

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. Neste caso, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto. Seguem as definições:

- a) **Patrimônio Social e Capital Social** – Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.
- b) **Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital** – Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.
- c) **Reservas de Capital** – Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).
- d) **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.
- e) **Reservas de Lucros** – Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.
- f) **Demais Reservas** – Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.
- g) **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.
- h) **Ações / Cotas em Tesouraria** – Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

ATIVO FINANCEIRO

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

ATIVO PERMANENTE

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

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).

PASSIVO PERMANENTE

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

CONTAS DE COMPENSAÇÃO

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

SUPERÁVIT FINANCEIRO

Corresponde a 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.

05.05.05 ANÁLISE

A avaliação dos elementos do Ativo e Passivo pode ser realizada mediante a utilização da análise por quocientes, dentre os quais se destacam os índices de liquidez e endividamento. É importante destacar que, na análise do endividamento, é necessário segregar as operações de crédito que podem ser refinanciadas daquelas que não podem ser refinanciadas. As operações de crédito que não podem ser refinanciadas estão integralmente sujeitas à análise dos índices que incluem o Passivo Circulante e Não Circulante. Já as operações de crédito refinanciáveis podem ser utilizadas como justificativa para um eventual índice de liquidez desfavorável. Seguem alguns índices:

1) Liquidez Imediata (LI) – Disponibilidades /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.

2) 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.).

3) Liquidez Seca (LS) - $(\text{Disponibilidades} + \text{Créditos a Curto Prazo}) / \text{Passivo Circulante}$

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.

4) Liquidez Geral (LG) – $(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Realizável a Longo Prazo}) / (\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})$.

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.

5) Índice de Solvência (IS) – $(\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Não-Circulante}) / (\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})$.

Uma entidade é solvente quando está em condições de fazer frente a suas obrigações e ainda apresenta uma situação patrimonial que garanta sua sobrevivência no futuro.

6) Endividamento Geral (EG) – $(\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante}) / \text{Ativo Total}$

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

9) Composição do Endividamento (CE) – $\text{Passivo Circulante} / (\text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Não-Circulante})$.

Representa a parcela de curto prazo sobre a composição do endividamento total. Geralmente é melhor para a entidade que suas dívidas sejam de longo prazo.

05.06.00 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

05.06.01 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.

05.06.02 ESTRUTURA

A demonstração dos fluxos de caixa pode ser levantada pelo método direto ou indireto, sendo mais indicado o método direto.

05.06.02.01 MÉTODO DIRETO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
 DATA EMISSÃO:

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

PÁGINA:

	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
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		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência 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 União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
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/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		

05.06.03 DEFINIÇÕES

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

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.

TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

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

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.

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.

INGRESSOS DE FINANCIAMENTO

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

DESEMBOLSOS 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.

DESEMBOLSOS 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.

DESEMBOLSOS 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.

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.

05.06.04 ANÁLISE

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

- ter uma visão 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;
- 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;

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é também 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.

05.06.04.01 ANÁLISE DOS QUOCIENTES – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

1 – O Quociente do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais em relação ao resultado patrimonial é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado nas Operações e o Resultado Patrimonial. A interpretação desse quociente indica a dispersão entre o fluxo de caixa operacional gerado e o resultado patrimonial do exercício.

2 – O Quociente da Capacidade de Amortização de Dívida é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado nas Operações e o Total do Passivo. A interpretação desse quociente indica a parcela dos recursos gerados pela entidade para pagamento da dívida.

3 – O Quociente da Atividade Operacional é resultante da relação entre o Caixa Líquido Gerado das Operações e o Total da Geração Líquida de Caixa. A interpretação desse quociente indica a parcela da geração líquida de caixa pela entidade atribuída as atividades operacionais.

05.07.00 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

05.07.01 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 no 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 consequentes resultados, 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, por meio 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.

Segundo 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:

$REA = RE - CE$, 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.

05.07.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

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

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		

05.07.03 ANÁLISE

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

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.”

*“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 1988)”*

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.

A análise da Demonstração do Resultado Econômico tem como objetivo determinar se do ponto de vista da economicidade a atividade, programa ou ação da entidade do setor público está gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico.

A análise deve ser feita ainda com base na avaliação da atividade, programa ou ação, considerando:

- Déficit Econômico: situação em que a receita econômica é menor que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública reduza os custos para poder gerar um superávit, ou no mínimo um equilíbrio.

- Superávit Econômico: situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública continue produzindo o serviço, pois o faz com economicidade e eficiência.
- Equilíbrio Econômico: situação em que a receita econômica é igual aos custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública deveria reduzir os custos para poder gerar um superávit.

Já a avaliação da gestão consiste, dentre outros, em observar através do levantamento dos principais bens e serviços produzidos para a população qual o resultado econômico obtido de cada um e tomar as decisões para melhor o desempenho econômico das atividades, bens e serviços ou poder terceirizar com fornecedores que o fazem de forma mais econômica.

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\$ 32.400,00
(=) Resultado Econômico da Ação (REA)	R\$ 20.400,00

Análise do Resultado:

- O resultado positivo indica um Superávit Econômico, ou seja, a situação em que a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. Assim a administração pública pode direcionar este superávit para outras atividades.
- Este resultado indica o montante que a administração pública pode agregar a sociedade realizando o serviço internamente. Deve-se interpretar esse resultado com cautela, já que muitas variáveis subjetivas também devem ser levadas em consideração na geração desse resultado. Exemplo: qualidade do serviço prestado, qualidade dos insumos utilizados na realização do serviço (ou fornecimento do bem), aspectos sociais, etc.
- No exemplo acima, a qualidade dos insumos utilizados na produção da refeição também deve ser levada em consideração para fins de análise.

Assim, deve-se tentar apurar a Receita Econômica considerando o custo de oportunidade mais próximo da realidade do serviço prestado (ou do produto fornecido), para que não seja gerado um resultado econômico distorcido.

05.08.00 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

05.08.01 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;
- 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 nesta Parte, segregados em colunas, discriminando, por exemplo:

- 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.

A conta “Ajustes de Exercícios Anteriores”, que registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes, materializando os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos, integra a conta “Resultados Acumulados”.

05.08.02 ESTRUTURA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

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

ESPECIFIC.	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. para Futuro Aumento de Capital	Reserv. de Capital	Ajustes de Aval. Pat.	Reservas de Lucros	Demais Reserv.	Result. Acumul.	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									

05.08.03 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.

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)

A evolução do patrimônio líquido é mundialmente utilizada para a avaliação da situação patrimonial, de maneira que o patrimônio líquido positivo e crescente é um bom indicador de solvência.

Quando de sua publicação, em 2000, a LRF também incorporou este conceito, devendo integrar o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. Embora integre um anexo da LDO, a evolução do patrimônio líquido não é devida exclusivamente a fatores orçamentários.

É importante observar que a análise da evolução do patrimônio líquido depende da certeza de que os ativos e passivos da entidade estão reconhecidos, mensurados e avaliados de forma confiável.

05.09.00 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

05.09.01 CONCEITOS

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens anteriormente divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar como informação complementar, os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar ainda as premissas-chave relativas ao futuro e outras fontes de incerteza das estimativas, na data de apresentação das demonstrações contábeis, que possuam risco significativo de causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos dentro do próximo ano. Essa informação complementa as contas de compensação que compõem o balanço patrimonial.

As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no corpo das demonstrações contábeis.

As notas explicativas devem evidenciar, ainda, o reconhecimento de inconformidades provavelmente relevantes para a avaliação de responsabilidades (accountability), que pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro. Essa evidenciação pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade, no futuro.

Poderão ainda incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial.

As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

05.09.02 ESTRUTURA

As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas;
- (b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão.

As notas explicativas podem ser apresentadas tanto na forma descritiva como forma de quadros analíticos, ou mesmo englobar outras demonstrações complementares necessárias para a melhor evidenciação dos resultados e da situação financeira da entidade.

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 de contabilidade aplicáveis, caso cumpridas todas as suas determinações;
- (b) Sumário de significativos 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.

05.09.02.01 EVIDENCIAÇÃO DE POLÍTICAS CONTÁBEIS

Políticas contábeis são os princípios, as bases, convenções, regras e os procedimentos específicos aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar no resumo de políticas contábeis significativas:

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

A entidade deve alterar uma política contábil (e nesse caso evidenciar em nota explicativa) apenas se a mudança:

(a) for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou

(b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

São exemplos de mudança de política contábil, a mudança do regime de caixa para o de competência (ou vice versa), a mudança de tratamento contábil, reconhecimento ou mensuração de uma transação, evento ou condição de acordo com um regime contábil. Porém, não constituem mudanças nas políticas contábeis:

(a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que sejam diferentes, em essência, daqueles que ocorriam anteriormente; e

(b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais. Embora isso não se constitua mudança de política contábil, deve ser evidenciada em notas explicativas, caso a adoção de nova política contábil seja material.

A entidade deve evidenciar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Os diversos julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis da entidade podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

a) se ativos são propriedades para investimento (é a propriedade mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas);

b) se os acordos para o suprimento de produtos e/ ou serviços que envolvem a utilização de ativos dedicados são arrendamentos; e

c) se a essência da relação entre a entidade que elabora as demonstrações e outras entidades indica que essas outras entidades são controladas pela primeira entidade.

É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo, valor recuperável ou valor de serviço recuperável) porque a base de acordo com a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários.

Ao decidir se determinada política contábil específica será ou não ser evidenciada, a administração deve considerar se sua evidenciação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, condições e outros eventos, estão refletidos no resultado e da posição patrimonial relatados.

As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas separadamente.

05.09.02.02 APRESENTAÇÃO DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Deve ser informado no sumário dos critérios contábeis significativos:

- (a) o regime contábil utilizado;
- (b) a extensão em que é aplicado o procedimento transitório referente à adoção da 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 um 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.

05.09.02.03 EVIDENCIAÇÃO DE ESTIMATIVAS

As notas explicativas devem conter as principais estimativas referentes aos períodos futuros (por exemplo, provisões) 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 às demonstrações.

O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrer alterações nas circunstâncias em que se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.

Uma mudança de método de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil e deve ser evidenciada.

A entidade deve evidenciar a natureza e o montante obtido por meio de uma mudança na forma de elaboração de uma estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, exceto quando for impraticável.

Se o montante do efeito em períodos subsequentes não for evidenciado, porque a sua estimativa é impraticável, a entidade também deve evidenciar tal fato.

As evidenciações são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza de estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser evidenciada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de evidenciação são:

- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras abordagens a respeito de incertezas nas estimativas;
- (b) o grau de sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões (as variáveis) que determinam ou influenciam esse grau de sensibilidade;
- (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo período contábil em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continue pendente de solução.

05.09.02.04 OUTRAS INFORMAÇÕES CONSTANTES DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Adicionalmente, outras informações devem ser evidenciadas, como:

- (a) domicílio e classificação jurídica da entidade;
- (b) natureza das operações e principais atividades da entidade; e
- (c) legislação relevante que rege suas operações.

Deve-se evitar que as notas explicativas contenham obviedades, bem como redações rebuscadas. O objetivo é tornar as informações mais transparentes para os usuários das demonstrações contábeis.

05.10.00 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A LRF, em seu artigo 51, prevê que “o Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público”. Essa determinação legal gera para o Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade, a responsabilidade de padronizar os procedimentos com a finalidade de promover a referida consolidação.

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 e tem por objetivo o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Dessa forma, a consolidação é um processo simétrico e busca evitar a dupla contagem de transações ou saldos entre unidades, aumentando assim a utilidade dos dados consolidados.

O processo de consolidação é sempre complexo, sendo considerado por muitos como uma ciência imperfeita, uma vez que nem sempre é possível obter informações consolidadas com precisão.

No Brasil, inicialmente a consolidação deve abranger todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social, a saber:

- as esferas de governo (Governo Federal, Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 municípios);
- os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
- toda a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes.

Assim, ela pode ser elaborada em diferentes níveis ou esferas do Setor Público:

1. Intragovernamental (Abrange cada Ente da Federação);
2. Intergovernamental (Contas Nacionais).

A peculiaridade de cada Ente da Federação e de suas respectivas unidades requer um trabalho inicial por parte da STN em padronizar os procedimentos, com vistas a possibilitar posteriormente a consolidação das contas nacionais. Sem essa padronização, não haveria condições de gerar uma demonstração consolidada adequada, pois os critérios de registros contábeis, bem como os planos de contas utilizados pelos diferentes Entes não representariam a mesma natureza de informação, gerando relatórios inconsistentes.

A doutrina define que para as demonstrações contábeis consolidadas devem ser excluídos os seguintes itens:

- I – as participações nas empresas estatais dependentes;
- II – as transações e saldos recíprocos entre entidades (Ex. UG 1 - clientes/ UG 2 – fornecedores); e

III – as parcelas dos resultados do exercício, do lucro/prejuízo acumulado e do custo dos estoques ou ativo imobilizado ou intangível que corresponderem a resultados ainda não realizados.

Assim, em termos operacionais, alguns aspectos devem ser observados e perseguidos por todos os Entes da Federação de forma a possibilitar uma correta consolidação. Primeiramente, as contas de todas as unidades a consolidar devem ser analisadas e detalhadas de forma suficiente para identificar transações internas e significativas. Para tanto, a STN elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP – que indica as contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os Entes, em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional. Além disso, a estrutura do plano de contas foi pensada para identificar as contas segregando os valores gerados a partir de transações que serão incluídas na consolidação e as que serão excluídas (saldos de transações intra e inter Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS)), ou seja, se uma transação de compra e venda de mercadorias, por exemplo, ocorre entre unidades da mesma esfera de governo, pertencentes ao OFSS, o registro contábil evidenciará este fato, demonstrando por meio do código da conta contábil que o valor resultou de uma operação intragovernamental, tanto na unidade fornecedora, quanto na unidade credora. Tal mecanismo possibilitará a exclusão dos saldos recíprocos quando ocorrer a consolidação contábil.

É importante saber que não é viável consolidar todas as informações, apenas as transações de possível identificação, bem como as mais relevantes. Dessa forma, algumas áreas de consolidação das transações devem ser priorizadas, como as transferências entre entidades governamentais, transações recíprocas (ativos e passivos financeiros) e juros recebidos e pagos.

Para as participações nas empresas estatais dependentes e os saldos de contas entre entidades do OFSS, serão utilizadas, conforme exposto acima, contas contábeis de Ativo, Passivo, Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas, que especificam no 5º nível de seu código, se esses valores são relativos a operações “intra” ou “inter”. Utilizando essa estrutura, será possível eliminar reciprocamente os saldos desejados, seja abrangendo apenas um Ente da Federação ou todos os Entes.

A maior dificuldade está em consolidar os resultados ainda não realizados, mencionados no item III acima, pois a utilização das contas intra e inter não é suficiente para realizar a consolidação. Um exemplo para reflexão é a aquisição de mercadorias entre unidades de mesma esfera, as quais estão estocadas, não tendo sido consumidas, nem vendidas. Sabe-se que no valor desse estoque existe o lucro da unidade vendedora que ainda não foi realizado. Mesmo que identifiquemos os saldos relativos às operações intra ou inter, não será possível extrair por meio desse mecanismo, o valor do lucro contido nesse estoque. Além disso, a operacionalização da conta estoques seria bem difícil, uma vez que no momento da venda ou do consumo, o contador não saberia se a unidade consumida ou vendida foi decorrente de operações extra, intra ou inter OFSS, caso existisse saldo nas três contas. Dessa forma, para a conta de estoque, não há o detalhamento de intra e inter no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Assim, cada Ente definirá a melhor solução para esse caso, em nível posterior ao da padronização. Um fator importante a ser analisado é a relevância dessas transações, devendo ser avaliada a pertinência e a necessidade de implantar controles e procedimentos para fins de consolidação.

Por fim, para garantir uma correta consolidação, é importante saber que o objetivo não é a consolidação perfeita, mas sim eliminar de forma consistente as transações e posições que tenham um efeito significativo nos saldos finais. Portanto, não se deve gastar tempo e recursos com pequenas transações que sejam difíceis de identificar. Além disso, é fato que em alguns casos, como impostos e aquisição de bens e serviços intragovernamentais expressivos, pode-se ter dificuldades na obtenção e registro de dados, ocasionando imperfeição da consolidação do ponto de vista prático. Nesses casos, os problemas práticos, como divergências nas informações, deverão ser analisados e corrigidos por meio de critérios e regras técnicas, assegurando a fidedignidade da informação.

05.10.01 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO ESTADUAL DO BALANÇO PATRIMONIAL

a) Situação Inicial de duas unidades executoras de um Estado da Federação:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	-	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	-	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	-
		Total do PL	-
TOTAL	-	TOTAL	-
Ativo Financeiro	-	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			-

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	8.000,00
		Total do PL	8.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			8.000,00

b) Repasse de Transferência Financeira da Unidade 2 para a Unidade 1, no valor de R\$ 10.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-

ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	10.000,00
		Total do PL	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			10.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	-	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	-	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	(2.000,00)
		Total do PL	(2.000,00)
TOTAL	-	TOTAL	-
Ativo Financeiro	-	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			(2.000,00)

Observe que essa transferência financeira representa uma operação intragovernamental, alterando o resultado patrimonial de cada unidade. Entretanto, somando os saldos apresentados nos grupos do ativo, passivo e patrimônio líquido, percebe-se que os valores totais apresentados são os mesmos da situação patrimonial inicial.

- c) Recebimento de Transferência da União pela Unidade 2, relativo ao FPE, no valor de R\$ 43.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	-
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	-
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	10.000,00
		Total do PL	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	-
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			10.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	43.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-

		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	43.000,00	TOTAL	43.000,00
Ativo Financeiro	43.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

d) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 1, prestados pela Unidade 2, no valor de R\$ 5.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor Intra OFSS	5.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
Clientes Intra OFSS	5.000,00	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-		
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	46.000,00
		Total do PL	46.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			46.000,00

e) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 2, prestados pela União, relativos à publicação de matéria no Diário Oficial da União, no valor de R\$ 10.000,00:

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor Intra OFSS	5.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00

Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
Clientes Intra OFSS	5.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	36.000,00
		Total do PL	36.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			36.000,00

f) Realizando a consolidação intragovernamental.

Unidade 1			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	5.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	-
		Fornecedor Intra OFSS	5.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	5.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	5.000,00
		Total do PL	5.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	5.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			5.000,00

Unidade 2			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	48.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	43.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
Clientes Intra OFSS	5.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	36.000,00
		Total do PL	36.000,00
TOTAL	48.000,00	TOTAL	48.000,00
Ativo Financeiro	48.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			36.000,00

Destaca-se que as operações intragovernamentais (variações patrimoniais ativas e passivas), devem ser excluídas na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) consolidada do Estado. Tais operações serão evidenciadas apenas na DVP de cada unidade e por meio de notas explicativas das demonstrações consolidadas.

g) Balanço Consolidado do Estado.

Balanço Consolidado do Estado			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

Observe que o saldo da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” é formado pela soma dos saldos da Unidade 1 (R\$10.000,00) e Unidade 2 (R\$43.000,00). Já os saldos das contas “Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO” e “Fornecedor Inter OFSS” são os saldos existentes da Unidade 2. O saldo da conta “Clientes Intra OFSS” (Unidade 2) é excluído juntamente com o saldo da conta “Fornecedor Intra OFSS” (Unidade 1), uma vez que representa uma transação intragovernamental. O saldo da conta “Resultados Acumulados” será a soma dos saldos da Unidade 1 (R\$5.000,00) e Unidade 2 (R\$36.000,00).

05.10.02 EXEMPLO PRÁTICO DE UMA CONSOLIDAÇÃO NACIONAL DO BALANÇO PATRIMONIAL

Sabemos que a realidade brasileira conta com a União, 26 Estados, Distrito Federal e mais de 5.500 Municípios. Dessa forma, a consolidação nacional compreenderá as demonstrações contábeis de todos esses Entes da Federação.

Consideramos, para efeitos didáticos, que a consolidação nacional desse exemplo será composta apenas do Balanço Estadual exemplificado acima, a partir dos fatos do exemplo 1, bem como do Balanço da União.

a) Situação patrimonial inicial do Estado e da União

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	10.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	10.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	8.000,00
		Total do PL	8.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00
Ativo Financeiro	10.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			8.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	500.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	500.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	480.000,00
		Total do PL	480.000,00
TOTAL	500.000,00	TOTAL	500.000,00
Ativo Financeiro	500.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			480.000,00

- b) Repasse de Transferência Financeira da Unidade Estadual 2 para a Unidade Estadual 1, no valor de R\$ 10.000,00

Como a transação é entre unidades do mesmo Ente, não há impacto no Balanço Consolidado do Estado, não interferindo, portanto, na consolidação nacional.

- c) Recebimento de Transferência da União pela Unidade 2, relativo ao FPE, no valor de R\$ 43.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	2.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	2.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	51.000,00
		Total do PL	51.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	2.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			51.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	457.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	437.000,00
		Total do PL	437.000,00
TOTAL	457.000,00	TOTAL	457.000,00
Ativo Financeiro	457.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			437.000,00

- d) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade Estadual 1, prestados pela Unidade Estadual 2, no valor de R\$ 5.000,00

Como a transação é entre unidades do mesmo Ente, não há impacto no balanço consolidado do Estado, não interferindo, portanto, na consolidação nacional.

e) Contratação de Serviços (a prazo) pela Unidade 2, prestados pela União, relativos à publicação de matéria no diário oficial da União, no valor de R\$ 10.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	467.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
Clientes Inter OFSS	10.000,00		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	447.000,00
		Total do PL	447.000,00
TOTAL	467.000,00	TOTAL	467.000,00
Ativo Financeiro	467.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			447.000,00

f) Realizando a consolidação intergovernamental.

BALANÇO PATRIMONIAL ESTADUAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	53.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	53.000,00	Fornecedor Inter OFSS	10.000,00
		Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	2.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	12.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	41.000,00
		Total do PL	41.000,00
TOTAL	53.000,00	TOTAL	53.000,00
Ativo Financeiro	53.000,00	Passivo Financeiro	12.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			41.000,00

BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	467.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	20.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	457.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	20.000,00
Clientes Inter OFSS	10.000,00		
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	20.000,00

		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	447.000,00
		Total do PL	447.000,00
TOTAL	467.000,00	TOTAL	467.000,00
Ativo Financeiro	467.000,00	Passivo Financeiro	20.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			447.000,00

g) Balanço Nacional Consolidado.

BALANÇO PATRIMONIAL NACIONAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE	510.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	22.000,00
Caixa e Equivalentes de caixa	510.000,00	Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO	22.000,00
ATIVO NÃO-CIRCULANTE	-	PASSIVO NÃO-CIRCULANTE	-
		TOTAL DO PASSIVO	22.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Resultados Acumulados	488.000,00
		Total do PL	488.000,00
TOTAL	510.000,00	TOTAL	510.000,00
Ativo Financeiro	510.000,00	Passivo Financeiro	22.000,00
Ativo Permanente	-	Passivo Permanente	-
Saldo Patrimonial			488.000,00

Observe que o saldo da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa” é formado pela soma dos saldos do Balanço Estadual (R\$53.000,00) e da União (R\$457.000,00). Já o saldo da conta “Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO” é a soma do saldo do Estado (R\$ 2.000,00) e da União (R\$ 20.000,00). O saldo da conta “Clientes Inter OFSS” (União) é excluído juntamente com o saldo da conta “Fornecedor Inter OFSS” (Estado), uma vez que representa uma transação intergovernamental. O saldo da conta “Resultados Acumulados” será a soma dos saldos do Balanço Estadual (R\$41.000,00) e do Balanço da União (R\$ 447.000,00).

Apesar do exemplo ter sido simplório, é fato que em alguns casos, como impostos e aquisição de bens e serviços intra e intergovernamentais, podem ocorrer dificuldades na obtenção e registro de dados, ocasionando imperfeição na consolidação. Nesses casos, os problemas práticos, como divergências nas informações, deverão ser analisados e corrigidos por meio de critérios e regras técnicas, assegurando a fidedignidade da informação.