

## RELATÓRIO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

A Lei n. 4.320/64 define, no artigo 101, que os resultados gerais do exercício serão apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro e na demonstração das variações patrimoniais. A situação patrimonial deverá ser demonstrada no Balanço Patrimonial.

### **A) BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**

Conforme a NBCT o Balanço Orçamentário é a demonstração que evidencia:

- As receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica;
- Confronta o orçamento inicial e as suas alterações com a execução;
- Demonstra o resultado orçamentário;
- Discrimina as receitas por fonte e as despesas por grupo de natureza;
- Através de anexos as despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

É importante ressaltar que como forma de avaliação da ação anual e da gestão, a estrutura do Balanço Orçamentário deve permitir a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

#### **A.1 Requisitos do Balanço Orçamentário**

O Balanço Orçamentário está estabelecido como uma das demonstrações contábeis obrigatórias das entidades públicas, conforme as NBCT e precisam dos requisitos abaixo:

- Devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.
- Devem apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
- Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
- Devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, sempre que possível. as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua

natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.

- Para fins de publicação, podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
- Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

## **A.2 Divulgação do Balanço Orçamentário**

A divulgação do Balanço Orçamentário e sua versão simplificada é o ato de disponibilizá-lo para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- Publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- Remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- A disponibilização para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- Disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

## **A.3 Notas Explicativas**

O Balanço Orçamentário deverá conter notas explicativas, que são parte integrante do respectivo balanço, com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes do mesmo, devendo incluir:

- Os critérios utilizados na elaboração do Balanço Orçamentário;
- As possíveis revisões e atualizações da receita;
- Os critérios utilizados para abertura dos créditos adicionais e as respectivas fontes;
- Despesas executadas por tipos de créditos tipos de créditos adicionais abertos;
- A existência de contingenciamento do orçamento;
- Os programas e a avaliação da sua execução ou as justificativas para não execução;
- Montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionadas à execução do orçamento do exercício

- A avaliação da gestão orçamentária da entidades; e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes do Balanço Orçamentário.

#### **A.4 O Balanço Orçamentário e a Legislação Aplicada**

O Balanço Orçamentário, conforme definição contida nos arts. 100 e 101 da Lei nº 4.320/64, representa um dos resultados a ser apurado pela administração pública demonstrando:

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

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

O referido demonstrativo também está previsto no inciso I, do art. 52, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, de forma mais detalhada e com periodicidade de publicação bimestral, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3o do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e sub-função.

§ 1o Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2o O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2o do art. 51.

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.

Segundo a LRF, o Balanço Orçamentário apresentará as receitas, detalhadas por categoria econômica, origem e espécie (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar.

Para permitir maior transparência por meio da apuração total e líquida das receitas e despesas, estas deverão ser apresentadas nesta demonstração segregadas em:

- a) receitas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias;
- b) receitas intra-orçamentárias;
- c) despesas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias; e
- d) despesas intra-orçamentárias.

O detalhamento das receitas e despesas intra-orçamentárias, quando existentes, deverá ser apresentado em uma das seguintes formas:

- a) Em uma tabela no final do demonstrativo.
- b) Caso não prejudique a transparência dos dados, logo abaixo da linha totalizadora das receitas e despesas intra-orçamentárias, no corpo do demonstrativo, contendo o mesmo nível de desdobramento das outras receitas e despesas orçamentárias.

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

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

O Balanço Orçamentário demonstra a execução orçamentária em um determinado exercício, apresentando um resultado positivo (superávit) ou negativo (déficit). No entanto, em função da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores, identificado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, para abertura de créditos adicionais, o Balanço Orçamentário poderá demonstrar uma situação distinta, quando considerados os saldos de exercícios anteriores que foram utilizados no exercício de referência.

Esse desequilíbrio aparente ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte dos itens do Balanço Orçamentário que integram o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada e constata-se que toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício. No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela Lei Orçamentária.

O Balanço Orçamentário definido neste manual proporciona ao usuário de suas informações a possibilidade de analisar o seu resultado, confrontando-o com o superávit financeiro de exercícios anteriores, pois apresenta a linha SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

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

A recomendação, tanto das NBCT, como do Manual publicado pela STN é que sejam utilizadas notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e sua influência no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

## **A.5 Estrutura**

A Estrutura do Balanço Orçamentário<sup>94</sup> apresentada no ANEXO I é a versão disponibilizada para receber sugestões até o dia 31/10/09, podendo sofrer alterações.

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) relacionadas à execução do orçamento do exercício.

## **A.6 Definições Básicas**

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

### **Previsão Inicial**

Identifica os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual - LOA. Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois deverão refletir 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**

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

### **Receitas Realizadas**

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

### **Dotação Inicial**

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

### **Créditos Adicionais**

Identifica os créditos adicionais abertos e ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes.

### **Dotação Atualizada**

Identifica o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes. É a soma da coluna DOTAÇÃO INICIAL (d) com a coluna CRÉDITOS ADICIONAIS (e).

### **Despesas Empenhadas**

Identifica os valores das despesas empenhadas acumuladas até o encerramento do exercício.

O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Corresponde à primeira fase da execução da despesa.

### **Despesas Liquidadas**

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

A liquidação é o segundo estágio da execução da despesa, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios da entrega do material ou serviço.

### **Restos a Pagar**

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Durante o exercício, não deverão ser incluídos os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. No encerramento do exercício, as despesas empenhadas, não liquidadas e inscritas em restos a pagar não-processados deverão compor, em função do empenho legal, o total das despesas liquidadas. Portanto, durante o exercício, são consideradas despesas executadas apenas as despesas liquidadas e, no encerramento do exercício, são consideradas despesas executadas as despesas liquidadas e as inscritas em restos a pagar não processados.

### **Saldos de exercícios anteriores**

Identifica o valor de recursos provenientes de superávit financeiro de exercícios anteriores, identificados no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, que está sendo utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais.

Deverá demonstrar, também, os valores referentes aos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência, reabertos no exercício corrente.

Apresentará valores somente nas colunas que se referem à previsão atualizada e à receita realizada e deverão corresponder ao valor da execução dos referidos créditos adicionais. Inclui ainda o saldo da reserva do RPPS utilizado no exercício.

### **Superávit Financeiro**

O superávit financeiro do exercício anterior, identificado no Balanço Patrimonial do ente, e que serviu de fonte de financiamento de abertura e reabertura de créditos adicionais no exercício atual, deve ter seu valor identificado nessa linha, no montante equivalente aos créditos autorizados e executados.

## **B) BALANÇO FINANCEIRO**

### **O Balanço Financeiro e a NBCT**

Conforme a NBCT o Balanço Orçamentário é a demonstração que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:



- A receita orçamentária realizada por destinação de recurso;
- A despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não
- Pago como parcela retificadora;
- Os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- As transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;
- O saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

É importante ressaltar que a destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

### **B.1 Requisitos do Balanço Financeiro**

O Balanço Orçamentário está estabelecido como uma das demonstrações contábeis obrigatórias das entidades públicas, conforme as NBCT e precisam dos requisitos abaixo:

- Devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas Notas explicativas.
- Devem apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
- Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
- Devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período
- Anterior, sempre que possível.
- As contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.
- Para fins de publicação, podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
- Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

## **B.2 Divulgação do Balanço Financeiro**

A divulgação do Balanço Financeiro e sua versão simplificada é o ato de disponibilizá-lo para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- Publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- Remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- A disponibilização para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- Disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

## **B.3 Notas Explicativas**

O Balanço Financeiro deverá conter notas explicativas, que são parte integrante do respectivo balanço, com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no demonstrativo, devendo incluir:

- Os critérios utilizados na elaboração do Balanço Financeiro;
- A composição das disponibilidades da entidade e de terceiros;
- Os critérios para inscrição ou cancelamento dos restos a pagar;
- As disponibilidades vinculadas;
- A avaliação da gestão financeira da entidades; e
- Outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes do Balanço Financeiro.

## **B.4 O Balanço Financeiro e a Legislação Aplicada**

Segundo a Lei nº 4.320/64, o Balanço Financeiro demonstra os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

Assim, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Ingressos Orçamentários e Extraorçamentários) e Dispêndios (Dispêndios

Orçamentários e Extra- Orçamentários), que se equilibram com a inclusão das Disponibilidades do Período Anterior na Seção dos Ingressos, e as disponibilidades para o período seguinte na Seção dos Dispêndios.

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios, orçamentários com os 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 através do Balanço Patrimonial. O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre as disponibilidades para o exercício seguinte e as disponibilidades do exercício anterior.

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

- A receita orçamentária realizada por destinação de recurso;
- A despesa orçamentária executada por destinação de recurso;
- Os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- As transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- O saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

Deverão ser apresentadas as vinculações nas áreas de saúde, educação, previdência social e outras vinculações legais, além da destinação ordinária, de maneira que o grupo de “Outras Vinculações” não ultrapasse 10% do total da Receita Orçamentária ou Despesa Orçamentária.

### **B.5 Definições Básicas**

Para levantamento do Balanço, é necessário entender 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 norma.

## **Transferências Financeiras Recebidas**

Reflete a movimentação 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**

Reflete a movimentação de recursos financeiros entre Órgãos e Entidades da Administração Direta e Indireta. Podem ser Orçamentárias ou Extraorçamentárias e são a contrapartida das Transferências Financeiras Recebidas.

## **Recebimentos Extraorçamentários**

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

- Aos relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e
- Aos restos a pagar pagos no exercício.

### **Disponibilidade**

Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários, além das aplicações financeiras de curto prazo, de liquidez imediata, 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.

## **C) BALANÇO PATRIMONIAL**

### **O Balanço Patrimonial e a NBCT**

Conforme a NBCT o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil estruturada nos grupos de ativo, passivo e patrimônio líquido, que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- **Ativo** – compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
- **Passivo** – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
- **Patrimônio Líquido** – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
- **Contas de Compensação** – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio; através de anexos as despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa.

É importante ressaltar que no Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

Das alterações introduzidas pela NBCT, pode-se destacar a inovação realizada ao conceituar o ativo, pois destaca as disponibilidades (caixa, bancos e aplicações financeiras de resgate imediato) do conjunto de bens e direitos e enfatiza a

capacidade de geração de benefícios econômicos como elemento norteador para possibilitar a classificação de bens e direitos como ativo. Isso significa dizer que não é mais a propriedade que deve balizar o registro no ativo, mas sim a sua capacidade de geração de benefícios econômicos presentes ou futuros.

No que tange ao passivo, o conceito agora normatizado ressalta a necessidade do registro como obrigação de valores recebidos pela entidade pública na condição de fiel depositária, bem como das contingências e das provisões. Portanto, não pode haver mais dúvidas sobre a necessidade de registro das contingências trabalhistas e das provisões para férias, para a gratificação natalina, entre outras. E aqui não se discute a questão dos precatórios, pois se entende que esses títulos não representam contingências e provisões, mas sim obrigação líquida e certa. Divergir nesse pensar é ir de encontro ao Estado de Direito.

O saldo patrimonial, que representa a diferença entre o ativo e o passivo, agora é denominado de patrimônio líquido consagrando-se a denominação inserida no nosso ordenamento jurídico pela legislação societária e também preconizada na Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **C.1 Classificação dos elementos patrimoniais**

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 “circulante” quando satisfizerem a um dos critérios abaixo, ou na falta de atendimento, em não circulante:

- Estarem disponíveis para realização imediata;
- Tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos critérios abaixo, ou na falta de atendimento, em não circulante:

- Corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte;
- 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.

## **C.2 Requisitos do Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial está estabelecido como uma das demonstrações contábeis obrigatórias das entidades públicas, conforme as NBCT e precisam dos requisitos abaixo:

- Devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.
- Devem apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
- Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
- Devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, sempre que possível.
- As contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.
- Para fins de publicação, podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
- Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

## **C.3 Divulgação do Balanço Patrimonial**

A divulgação do Balanço Patrimonial e sua versão simplificada é o ato de disponibilizá-lo para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- Publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- Remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- A disponibilização para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- Disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

## **C.4 Notas Explicativas**

O Balanço Patrimonial deverá conter notas explicativas, que são parte integrante do respectivo balanço, com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes do mesmo, devendo incluir:

- Os critérios utilizados na elaboração do Balanço Orçamentário;
- Os critérios de mensuração dos ativos e passivos;
- Os critérios de depreciação, amortização e exaustão;
- Possíveis mudanças de critérios e os impactos no patrimônio e no resultado;
- A avaliação da gestão patrimonial da entidades; e
- Outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes do Balanço Patrimonial.

### **C.5 O Balanço Patrimonial e a Legislação Aplicada**

O Balanço Patrimonial, conforme definição contida nos arts. 101, 105 e 106 da Lei nº 4.320/64, representa um dos resultados a ser apurado pela administração pública demonstrando:

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

Art. 105. 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 outras 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.

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

- I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.



§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

## **D) DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS**

### **A Demonstração das Variações Patrimoniais e a NBCT**

Conforme a NBCT a Demonstração das Variações Patrimoniais deve evidenciar as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

Entende-se por variações qualitativas as decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, como por exemplo, a aquisição de veículo. Já as variações quantitativas representam as transações no setor público que alteram o patrimônio líquido, como por exemplo, o pagamento de pessoal ou a contabilização das depreciações, amortizações e exaustão.

A classificação das variações patrimoniais contempla três grupos distintos, cujo grau de detalhamento de ser compatível com a estrutura do Plano de Contas:

- a) variações orçamentárias: são aquelas decorrentes da execução da receita e despesa orçamentária, devendo integrar o resultado apenas as efetivas;
- b) mutações patrimoniais: são aquelas decorrentes da execução da receita e despesa orçamentária não efetivas, ou seja, produzem apenas variações qualitativas, que para efeito da estrutura não compõe mais a Demonstração das Variações Patrimoniais; e
- c) variações independentes da execução orçamentária: são os fenômenos que alteram o resultado do exercício, sem decorrer da execução da receita e despesa orçamentária.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas.

#### **D.1 Requisitos da Demonstração das Variações Patrimoniais**

A Demonstração das Variações Patrimoniais está estabelecida como uma das demonstrações contábeis obrigatórias das entidades públicas, conforme as NBCT e precisam dos requisitos abaixo:

- Devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.
- Devem apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade.
- Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
- Devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, sempre que possível.
- As contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas.
- Para fins de publicação, podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
- Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

## **D.2 Divulgação da Demonstração das Variações Patrimoniais**

A divulgação da Demonstração das Variações Patrimoniais e sua versão simplificada é o ato de disponibilizá-lo para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- Publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- Remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- A disponibilização para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- Disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

## **D.3 Notas Explicativas**

A Demonstração das Variações Patrimoniais deverá conter notas explicativas, que são parte integrante do respectivo balanço, com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no demonstrativo, devendo incluir:

- Os critérios utilizados na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais;
- A composição por categoria econômica das receitas e despesas orçamentárias;
- Os critérios utilizados para realização das provisões, depreciações, amortizações e exaustão;
- O impacto provocado pela mudança de critérios de avaliação de ativos e passivos;
- A realização de alienações de bens e os critérios de sua avaliação, bem como o resultado obtido com as operações;
- e
- O recebimento de créditos e a administração da dívida ativa de natureza tributária e não tributária, inclusive os critérios e atualização dos respectivos valores;
- O pagamento do principal e encargos da dívida pública e sua administração, inclusive os critérios e atualização dos respectivos valores; e
- Outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes da Demonstração das Variações Patrimoniais.

#### **D.4 O Demonstração das Variações Patrimoniais e a Legislação Aplicada**

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Dessa forma, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará o resultado patrimonial do exercício através do confronto entre as variações ativas, responsáveis pelos incrementos no resultado e as passivas, que representam variações diminutivas do resultado, podendo obter déficit, equilíbrio ou superávit, devendo ser transferido para o patrimônio líquido da entidade, na conta de resultado do exercício.

#### **D.5 Definições Básicas**

Para levantamento da Demonstração das Variações Patrimoniais é necessário entender os seguintes conceitos:

## **Variações Patrimoniais Quantitativas**

São os fenômenos que provocam alteração dos elementos patrimoniais com impacto aumentativo ou diminutivo no patrimônio líquido. Estão apresentadas na estrutura das Demonstrações das Variações Patrimoniais como aumentativas ou diminutivas.

## **Variações Patrimoniais Qualitativas**

São os fenômenos que provocam alteração dos elementos patrimoniais, sem, contudo alterar o patrimônio líquido. Na estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais estão classificadas nos tipos:

- INCORPORAÇÃO DE ATIVO
- DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVO
- INCORPORAÇÃO DE PASSIVO
- DESINCORPORAÇÃO DE ATIVO

## **Variações Patrimoniais Aumentativas**

São as variações quantitativas que provocam variações aumentativas no resultado do exercício. Na estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais estão classificadas nos grupos abaixo:

- Tributárias e Contribuições
- Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços.
- Financeiras
- Transferências
- Exploração de Bens e Serviços
- Valorização e Ganhos com Ativos
- Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

## **Variações Patrimoniais Diminutivas**

São as variações quantitativas que provocam variações diminutivas no resultado do exercício. Na estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais estão classificadas nos grupos abaixo:

- Pessoal e Encargos
- Benefícios Previdenciários

- Benefícios Assistenciais
- Financeiras
- Transferências
- Tributárias e Contributivas
- Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo
- Desvalorização e Perda de Ativos
- Redução a Valor Recuperável
- Outras Variações Patrimoniais Diminutivas
- Resultado Patrimonial do Período

### **Resultado do Exercício**

É o confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas, podendo apresentar três situações:

- **Superávit do Exercício:** Variações Aumentativas > Variações Diminutivas
- **Equilíbrio do Exercício:** Variações Aumentativas = Variações Diminutivas
- **Déficit do Exercício:** Variações Aumentativas < Variações Diminutivas

2) Demonstre a importância da Análise do Balanço Orçamentário e quais as informações que podem ser extraídas, que darão suporte às decisões gerenciais.

**Resposta:**

#### **A) Análise do Balanço Orçamentário**

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

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

O superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da Receita e da Despesa e deverá ser adicionada à coluna de Execução da Despesa para igualar com a Execução da Receita.

O déficit orçamentário é representado pela diferença a menor entre a execução da Receita e da Despesa e deverá ser adicionada à coluna da Execução da Receita para igualar com o total da Execução da Despesa.

Ressalta-se que os Balanços Orçamentários não consolidados (de órgãos e entidades, por exemplo), poderão apresentar déficit na execução, 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 é natural e deve 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, pode-se verificar ainda uma diferença a maior ou a menor entre a coluna Previsão Atualizada e a coluna Realização, correspondente a insuficiência ou excesso de arrecadação ocorrido no exercício.

Na despesa, a diferença a maior entre a coluna “Dotação Atualizada” e a coluna “Execução” corresponde a uma economia na realização de despesa.

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

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

- Receita Prevista > Receita Realizada, demonstra que houve insuficiência de arrecadação;
- Receita Prevista < Receita Realizada, demonstra que houve excesso de arrecadação;
- Despesa Fixada > Despesa Realizada, demonstra economia na realização de despesas;
- Despesa Fixada < Despesa Realizada, demonstra que houve excesso de despesas (situação de inconsistência);
- Receita Arrecadada > Despesa Realizada, demonstra que houve superávit orçamentário;
- Receita Corrente Realizada > Despesa Corrente Realizada, demonstra que houve superávit corrente;
- Receita de Capital Realizada > Despesa de Capital Realizada, demonstra que houve superávit de capital;
- Receita Corrente Realizada < Despesa Corrente Realizada, demonstra que houve déficit corrente;

- Receita de Capital Realizada < Despesa de Capital Realizada, demonstra que houve déficit de capital;
- Receita Realizada < Despesa Realizada, demonstra que houve déficit orçamentário; e
- Receita Realizada = Despesa realizada, demonstra o equilíbrio orçamentário na execução.

## **B) Avaliação da Gestão Orçamentária**

A avaliação da execução do orçamento público é extremamente importante para a formulação de opinião acerca da condução da política fiscal.

Dessa forma, formulam-se opiniões a respeito de que grau a gestão das finanças públicas promove o equilíbrio fiscal e contribui para que o endividamento público esteja em níveis aceitáveis.

Contudo, o resultado orçamentário não é um indicador de responsabilidade fiscal, pois pode ocorrer, por exemplo, déficit ou equilíbrio orçamentário concomitante com um superávit primário ou nominal, ou vice-versa.

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

É interessante observar que o Balanço Orçamentário é útil, ainda, para a avaliação do cumprimento da “regra de ouro” estabelecida pela Constituição Federal de 1.988, embora essa avaliação deva ser feita conjuntamente com os Orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos:

“Art. 167. São vedados:

(...)

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

A avaliação também se refere a julgar o nível dos objetivos alcançados em relação aos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução. A eficiência com que se realizam as ações empregadas, em comparação com a meta física atingida permite inferir o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

A avaliação não pode ser apenas “a posteriori”. Deve ser ativa, desempenhar um papel importante como orientadora da execução e permitir a fixação das futuras programações em bases consistentes.

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

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

- a) se a execução da receita apresentar-se menor que a execução da despesa, é possível que o superávit financeiro do exercício anterior deve ter sido utilizado no corrente exercício, ou que não houve limitação de empenho em um montante adequado, ou a contratação de operações de crédito foi insuficiente para atender a necessidade de financiamento;
- b) se a execução da receita apresentar-se maior que a da despesa, a avaliação poderá afirmar que houve um excesso de arrecadação que não foi utilizado no corrente exercício.

## **REFERÊNCIAS**



BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL . Manual de Demonstrações Contábeis Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1 ed. Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

BRASIL. Lei n.4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm)>. Acesso em: 22 out. 2010.

\_\_\_\_\_. *Constituição República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Decreto3589\\_2000.PDF](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Decreto3589_2000.PDF)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1133\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1133_2008.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. NBCT. Dispon[ível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/index.htm>> Acesso em: 05 dez, 2012

HADDAD, Rosaura Conceição. MOTA, Francisco Glauber Lima. – **Contabilidade pública** / Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010. Págs 61-92.