

UNIDADE 5

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Conhecer as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público;
- ▶ Conhecer a estrutura de cada uma das demonstrações contábeis;
- ▶ Aprender quais são os resultados gerais do exercício a serem apurados; e
- ▶ Reconhecer cada balanço e demonstração e seus respectivos resultados.

INTRODUÇÃO

Caro estudante,

Nesta última Unidade conheceremos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público e o modo como elas se estruturam bem como os três tipos de resultados gerais do exercício, apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário. Veremos se é possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis. Acreditamos que você irá adquirir os subsídios necessários para reconhecer cada balanço e cada demonstração com seus respectivos resultados. Bons estudos!

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.

Dessa forma, devemos conhecer três tipos de resultados: o patrimonial, apurado na demonstração das variações patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro.

CÁLCULO DO RESULTADOS

O resultado orçamentário é apurado, no balanço orçamentário, comparando-se o total das receitas com o total das despesas, podendo ocorrer superávit quando a receita superar a despesa ou déficit quando ocorrer o inverso.

O resultado patrimonial poderá ser obtido, na demonstração das variações patrimoniais, por meio da comparação entre as variações ativas e passivas, devendo apresentar-se como superávit em caso de ser positivo ou como déficit, sendo negativo.

O resultado financeiro, apurado no balanço financeiro, é fruto da comparação dos ingressos com os dispêndios, ou ainda da comparação do disponível que passa para o exercício seguinte com o disponível do exercício anterior, podendo também apresentar-se como superávit (resultado positivo) ou déficit (resultado negativo).

O balanço patrimonial é a única das demonstrações obrigatórias que se apresenta como estático, ou seja, representa a situação econômico-financeira do órgão em determinado momento,

enquanto que os demais demonstram em resumo os fatos ligados à execução orçamentária, financeira e patrimonial durante o exercício.

Apesar disso, todas as demonstrações são apresentadas em duas grandes colunas cujos totais são equivalentes, proporcionando o necessário equilíbrio, o que justifica o título de “balanço” dado pela lei. A primeira coluna representa os valores positivos e a segunda os valores negativos em cada balanço.

Lei n. 4.320/64 (artigo 101)	}	<ul style="list-style-type: none"> • BALANÇO ORÇAMENTÁRIO • BALANÇO FINANCEIRO • BALANÇO PATRIMONIAL • DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
---------------------------------	---	--

Apenas uma demonstração não tem a denominação de balanço: a demonstração das variações patrimoniais. Entretanto, ressaltamos que também deveria ter, uma vez que os totais de suas colunas se igualam com o cálculo do resultado do exercício (patrimonial), dando a ideia de balanço.

<p>RESULTADO ORÇAMENTÁRIO:</p> <p>RECEITAS > DESPESAS → SUPERÁVIT ORÇAMENTÁRIO DESPESAS > RECEITAS → DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO</p> <p>RESULTADO PATRIMONIAL OU ECONÔMICO:</p> <p>VARIAÇÕES ATIVAS > VARIAÇÕES PASSIVAS → SUPERÁVIT PATRIMONIAL VARIAÇÕES PASSIVAS > VARIAÇÕES ATIVAS → DÉFICIT PATRIMONIAL</p> <p>RESULTADO FINANCEIRO: (*)</p> <p>INGRESSOS > DISPÊNDIOS → RESULTADO FINANCEIRO POSITIVO (SUPERÁVIT) DISPÊNDIOS > INGRESSOS → RESULTADO FINANCEIRO NEGATIVO (DÉFICIT)</p> <p><small>(*) NÃO CONFUNDIR O RESULTADO POSITIVO FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO FINANCEIRO (DIFERENÇA ENTRE INGRESSOS E DISPÊNDIOS) COM O SUPERÁVIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL, QUE É A DIFERENÇA POSITIVA ENTRE ATIVO E PASSIVO FINANCEIRO. ESTE ÚLTIMO É FONTE DE RECURSOS UTILIZADA PARA ABERTURA DE CRÉDITO ADICIONAL.</small></p>

Quadro 3: Resultados das demonstrações contábeis

Fonte: Mota (2009, p. 504)

É possível estabelecermos uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das quatro demonstrações contábeis.

Há outras demonstrações a serem elaboradas ao final de cada ano, ou seja, de cada exercício financeiro, que não são menos importantes em relação às citadas anteriormente, posto que há informações de grande relevância que somente podem ser encontradas detalhadamente nessas demonstrações, quais sejam: demonstração da dotação orçamentária, demonstração da movimentação orçamentária e demonstração da execução orçamentária.

Relembramos que o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2009, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, cuja Norma: NBC T 16.6, trata de demonstrações contábeis, como vimos na Unidade 3.

BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial elaborado pelos órgãos públicos, exigido pela Lei n. 4.320/64, contém os mesmos elementos do balanço patrimonial da Lei n. 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976, ou seja, é constituído pelo ativo (bens e direitos), passivo (obrigações a pagar) e pelo patrimônio líquido (diferença entre o ativo e o passivo).

O que há de diferente é a forma como os elementos patrimoniais são agrupados, tanto no ativo como no passivo.

De acordo com o caput do artigo 105 da Lei n. 4.320/64, 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

A Lei n. 4.320/64 cuidou de estabelecer de imediato esses conceitos nos cinco parágrafos do artigo 105.

Você percebe que o balanço patrimonial da Lei n. 4.320/64 além de conter os tradicionais elementos (bens, direitos a receber e obrigações a pagar) também apresenta atos administrativos?



Você pode reler esse e os demais artigos da Lei n. 4.320/64 quando desejar. Acesse o site: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

No balanço patrimonial, encontraremos a posição estática dos ativos e passivos do órgão ou entidade ao final de cada exercício financeiro. Nesse balanço, também encontraremos o resultado acumulado, ao longo de vários exercícios, da gestão patrimonial.

ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

A Lei n. 4.320/64, em seu **anexo 14**, estabeleceu com detalhes a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço patrimonial.

Veja atentamente o Quadro 4 que apresenta de modo sintético a estrutura do balanço patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULO	Valor		Valor
Ativo Financeiro (AF)	\$	Passivo Financeiro (PF)	\$
Ativo Permanente (AP)	\$	Passivo Permanente (PP)	\$
Ativo Real (AR = AF + AP)	\$	Passivo Real (PR = PF + PP)	\$
Saldo Patrimonial:	\$	Saldo Patrimonial:	\$
Passivo Real Descoberto (PRD = PR > AR)	\$	Ativo Real Líquido (ARL = AR > PR)	\$
Ativo Compensado (AC)	\$	Passivo Compensado (PC)	\$
ATIVO TOTAL (AR + PRD + AC)	\$	PASSIVO TOTAL (PR + ARL + PC)	\$

Quadro 4: Síntese da estrutura do balanço patrimonial
Fonte: Brasil (1964)

Podemos observar que o balanço patrimonial é um quadro com duas colunas: “Ativo” e “Passivo”, representando, respectivamente, os bens e direitos e as obrigações.

Na primeira coluna, denominada de Ativo, encontramos os seguintes grupos: Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Ativo Real, Saldo Patrimonial (Passivo Real Descoberto), Ativo Compensado e Ativo Total. Na segunda, denominada de Passivo, encontramos os seguintes grupos: Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Passivo Real, Saldo Patrimonial (Ativo Real Líquido), Passivo Compensado e Passivo Total.

Lembre-se de que você encontra os anexos dessa Lei no site: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/anexo/ANL4320-64.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2010.

ANÁLISE DO BALANÇO PATRIMONIAL

A análise do balanço patrimonial tem como objetivo principal preparar os indicadores que irão servir de suporte para a avaliação da gestão do patrimônio.

O ativo financeiro contém, além do numerário, os valores cuja realização não dependa de autorização orçamentária, estando representado pelos valores disponíveis e outros que representam realizável a curto prazo basicamente, tais como: adiantamento salário família, auxílio natalidade etc.

No ativo financeiro não encontraremos os estoques, uma vez que sua realização ou mesmo doação depende de autorização legislativa, bem como outros valores que representam créditos a longo prazo, como: empréstimos e financiamentos a receber (concedidos a terceiros), já que o surgimento destes valores depende de autorização legislativa. A dívida ativa também não é item do ativo financeiro porque ela surge exatamente em razão de não ter ocorrido o recebimento da receita orçamentária. A dívida ativa não é considerada um item financeiro porque se trata de um valor cujo recebimento é incerto, em razão do regime de caixa da receita. O **princípio da prudência** também pode ser apontado como justificativa, tendo em vista que nele estão representados créditos públicos junto a inadimplentes (maus pagadores).

No ativo não financeiro (ativo permanente da Lei n. 4.320/64) devem estar demonstrados os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.



Se achar necessário,
leia sobre esse e os
demais princípios de
contabilidade, no site:
<[http://200.211.196.47:81/
ebook/libv000071.pdf](http://200.211.196.47:81/ebook/libv000071.pdf)>.
Acesso em: 8 nov. 2010.

Isso ocorre em razão da intenção da Lei n. 4.320/64 em destacar os valores financeiros no ativo, tendo em vista facilitar o cálculo do superávit financeiro.

No passivo financeiro, que compreende os compromissos cujo pagamento não dependa de autorização orçamentária, encontraremos a chamada dívida flutuante que, conforme o artigo 92 da Lei n. 4.320/64, é composta por: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos de tesouraria.

O passivo financeiro deve conter os compromissos originários do orçamento da despesa empenhada e não paga:

- ▶ restos a pagar processados (fornecedores, pessoal a pagar etc.);
- ▶ restos a pagar não processados; e
- ▶ serviços da dívida a pagar (amortização do principal a pagar, juros a pagar etc.).

Também encontraremos no passivo financeiro os compromissos de origem extraorçamentária, ou seja, compromissos que surgem independentemente da Lei de Orçamento, denominados de depósitos:

- ▶ consignações da folha de pagamento de pessoal;
- ▶ retenções nos pagamentos a terceiros; e
- ▶ outros casos, como os depósitos em dinheiro efetuados por terceiros, que geram compromissos financeiros – esses valores tiveram contrapartida no ativo financeiro (disponível), quando de seu ingresso.

Também irão fazer parte do passivo financeiro os débitos de tesouraria que são os compromissos assumidos pelos órgãos como consequência das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária e destinados a atender momentâneas insuficiências de caixa dentro do próprio exercício financeiro.

O passivo não financeiro (denominado permanente pela Lei n. 4.320/64) compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (dívidas de longo prazo). Normalmente, os valores mais representativos encontrados no passivo permanente ou não financeiro são originados do orçamento da receita (operações de crédito em títulos e em contratos - internas e externas), pois esses valores dependem de autorização legislativa para amortização ou resgate. Encontramos, ainda, as contas representativas de provisões para contingências, 13º salário, férias etc.

Nas contas de compensação serão registrados os bens, os valores, as obrigações e as situações não compreendidas no ativo real e no passivo real que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Veja o que encontraremos dentro de cada grupo do balanço patrimonial, considerando a ótica da Lei n. 4.320/64:

ATIVO	PASSIVO
<p><u>No ativo financeiro</u> são demonstrados os valores realizáveis a curto e longo prazo, correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro, envolvendo também os valores em espécie.</p>	<p><u>No passivo financeiro</u> são demonstrados os valores exigíveis a curto e longo prazo, também correspondendo aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro. Aqui encontramos a chamada dívida flutuante.</p>
<p><u>No ativo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei n. 4320/64)</u> são demonstrados todos os bens e outros valores que não interferem diretamente na movimentação financeira (sistema patrimonial). Compõe-se de: - realizável a curto prazo, - valores pendentes a curto prazo, - realizável a longo prazo e - permanente (investimentos, imobilizado e diferido, conforme Lei n. 6.404/76).</p>	<p><u>No passivo não financeiro (ou permanente na ótica da Lei n. 4.320/64)</u> são demonstradas as obrigações a curto e longo prazo e valores pendentes que não provocaram diretamente efeitos financeiros durante o exercício. Temos aqui a dívida fundada, traduzida em operações de crédito (internas e externas e em títulos e em contratos), e as provisões etc.</p>
<p><u>No ativo compensado</u> encontramos os atos administrativos que podem vir a afetar o patrimônio no futuro, tais como: contratos, convênios, garantias etc.</p>	<p><u>No passivo compensado</u> encontramos a contrapartida dos atos administrativos que podem vir a afetar o patrimônio no futuro.</p>

Quadro 5: Grupos do balanço patrimonial

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

O Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM) é um instrumento de informação desenvolvido para apoiar as funções gerenciais de planejamento, tomada de decisão e controle operacional, baseado no SIAFI.



Modernamente, o levantamento do balanço patrimonial pelo SIAFI ou pelo SIAFEM apresenta algumas peculiaridades ou inovações.

O ativo é composto de ativo financeiro e não financeiro. A soma do ativo financeiro com o ativo não financeiro resulta no ativo real. No ativo financeiro ficam as contas representativas de valores realizáveis que compõem o sistema financeiro. No ativo não financeiro ficam as demais contas chamadas patrimoniais representativas de valores a receber e de bens. O ativo compensado é destacado logo após o ativo real.

O passivo é composto de passivo financeiro e não financeiro. A soma do passivo financeiro com o passivo não financeiro resulta no passivo real. No passivo financeiro ficam as contas representativas de valores exigíveis que compõem o sistema financeiro. No passivo não financeiro ficam as demais contas patrimoniais representativas de valores a pagar. O passivo compensado é destacado logo após o patrimônio líquido, que é apurado pela comparação dos totais de ativo real e passivo real. A diferença, seja positiva ou negativa, aparecerá no lado do passivo, à semelhança da estrutura do balanço patrimonial definido pela Lei das Sociedades Anônimas.

Como podemos perceber, o balanço patrimonial é formado atualmente a partir dos princípios estabelecidos na Lei n. 4.320/64, mas segue também a Lei n. 6.404/76, visando representar com abrangência e fidedignidade a real situação do patrimônio, estando compreendidas nessa definição toda a Administração Direta e a Administração Indireta, contemplada no Título X da Lei n. 4.320/64.

A finalidade de destacarmos no balanço patrimonial os valores financeiros (ativo financeiro e passivo financeiro) dos demais elementos patrimoniais consiste em facilitar o cálculo do superávit financeiro que, no nosso entender, deveria ter um título mais adequado, posto que não se trata de calcular diferença entre receitas

e despesas (apurar um resultado), mas sim de calcular o montante líquido dos valores financeiros que devem restar no patrimônio do órgão após pagos os compromissos financeiros. Esse título poderia ser: Ativo Financeiro Líquido ou mesmo Disponível Líquido.

O recurso hábil para abertura de créditos suplementares e especiais, de acordo com o artigo 43, parágrafo 1º, inciso I, da Lei n. 4.320/64, ou seja, o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial, é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se ainda os saldos dos créditos adicionais transferidos e suas operações de crédito, representando uma disponibilidade (excesso) financeira, que precisa ser aplicada pela via orçamentária. Portanto, o superávit financeiro poderá servir como recurso para abertura de créditos suplementares e especiais.

O principal indicador do balanço patrimonial para os entes públicos é o que mede o superávit financeiro, fonte de recursos financeiros livres para abertura de créditos adicionais:

$$\text{Superávit Financeiro} = \text{ativo financeiro} - \text{passivo financeiro}$$

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

De acordo com a Lei n. 4.320/64 (artigo 102): “O Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas”. Nesse balanço, do lado das receitas, a disposição dos itens será efetuada por categoria econômica (correntes e de capital) e, do lado das despesas, inicialmente por tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário), os quais, por sua vez, são desdobrados também em função da categoria econômica da despesa (correntes e de capital).

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstra o resultado orçamentário e discrimina:

- ▶ as receitas por fonte; e
- ▶ as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário é acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa; e é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

ESTRUTURA DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 12, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço orçamentário.



Essa resolução encontra-se disponível no site: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1133_2008.htm>. Acesso em: 8 nov. 2010.

O balanço orçamentário é um quadro com duas seções: “receita” e “despesa”. Cada uma delas apresenta quatro colunas.

Veja a seguir um exemplo do quadro completo do balanço orçamentário, dentro do critério da Lei n. 4.320/64, adaptado para fins didáticos, no qual se destacam as categorias econômicas correntes e de capital das receitas e despesas orçamentárias:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULO	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULO	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receita Corrente Tributárias Contribuições Patrimonial Serviços Etc.				Crédito Inicial / Suplementar Despesa Corrente Despesa de Capital			
Receita de Capital Operações de Crédito Alienação de Bens Amortização de Empréstimos Etc.				Crédito Especial Despesa Corrente Despesa de Capital			
				Crédito Extraordinário Despesa Corrente Despesa de Capital			
SOMA				SOMA			
Déficit Corrente				Superávit Corrente			
Déficit de Capital				Superávit de Capital			
TOTAL				TOTAL			

Quadro 6: Balanço Orçamentário

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Para a receita, a primeira coluna relaciona os títulos por categoria econômica; a segunda coluna apresenta o montante da receita prevista; a terceira coluna se refere ao total da execução da receita; e, na quarta coluna, observamos a diferença existente entre a receita prevista e a executada.

Para a despesa, a primeira coluna relaciona os títulos por tipo de crédito e, dentro de cada um, por categoria econômica; a segunda coluna apresenta o montante da despesa fixada; a terceira coluna se refere ao total da despesa executada; e, a quarta coluna, a diferença entre a despesa fixada e a executada.

ANÁLISE DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

De acordo com o Manual de Demonstrações Contábeis Nacional (2009), a análise do balanço orçamentário tem como fator predominante preparar os indicadores que irão servir de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

Dentro desse contexto, veremos os aspectos relevantes sobre a disposição do quadro da demonstração e as observações sobre a composição dos valores constantes dele.

No que concerne à descrição das receitas e despesas, mesmo sendo a primeira por categoria econômica e a segunda por tipo de crédito, mantém-se, ainda, nesta última, a categoria econômica para fins de coerência, que possibilita demonstrar a composição do próprio superávit ou déficit orçamentário por categoria econômica.

A soma da coluna de previsão da receita deve ser compatível com a soma da coluna de fixação da despesa, podendo demonstrar que o orçamento foi aprovado com equilíbrio ou não. Se esses valores não forem idênticos, o balanço orçamentário estará apontando um déficit ou um superávit na aprovação do orçamento.

O déficit de previsão pode ocorrer em virtude de aprovação de créditos adicionais extraordinários sem indicação de fontes de recursos, fato admitido pela Lei n. 4.320/64. O superávit de previsão não é comum ocorrer, pois quando é verificado, normalmente, retira-se da Lei de Orçamento a parcela das receitas que estão previstas em montante superior às despesas fixadas.

A soma das colunas de execução (da receita e da despesa) deve, em tese, também ser igual, apesar de na prática isto dificilmente ocorrer. Isso se justifica com base no que ensinam os doutrinadores da área de orçamento que defendem o raciocínio de que o resultado esperado no orçamento do Setor Público é o equilíbrio.

Os valores da linha do total devem se apresentar sempre idênticos, quando se compara as colunas da receita e da despesa, depois de apurados os resultados correntes e de capital. Isso permite o “fechamento” do balanço.

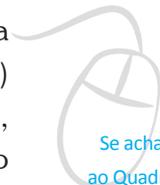
Além de analisar o balanço orçamentário, relacionando-se a primeira coluna da receita (**previsão**) com a primeira coluna da despesa (fixação), também a segunda coluna da receita (execução) deve ser comparada com a segunda coluna da despesa (execução), quando apurarmos o resultado da execução orçamentária, podendo ocorrer superávit se a execução da receita for maior que a realização da despesa, ou déficit se ocorrer o inverso.

Os resultados apurados no balanço orçamentário podem se apresentar sob os seguintes títulos, segundo Mota (2009):

- ▶ **SUPERÁVIT:** o superávit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da receita e a execução da despesa. Essa diferença deverá ser adicionada ao montante da execução da despesa para igualar com o total da execução da receita.
- ▶ **DÉFICIT:** o déficit orçamentário é representado pela diferença a maior entre a execução da despesa e a execução da receita. Essa diferença deverá ser adicionada ao montante da execução da receita para igualar com o total da execução da despesa.
- ▶ **EQUILÍBRIO:** o equilíbrio orçamentário ocorre quando há igualdade entre os totais da execução da receita e da execução da despesa.

Desse modo, ao compararmos a execução da receita com a da despesa, as situações que encontramos podem ser assim traduzidas:

- ▶ receita arrecadada maior que despesa realizada, demonstrando que houve superávit orçamentário;
- ▶ despesa realizada maior que receita arrecadada, demonstrando que houve déficit orçamentário; e
- ▶ receita arrecadada igual à despesa realizada, demonstrando equilíbrio na execução orçamentária.



Se achar necessário, volte ao Quadro 6 para visualizar melhor o que está sendo apresentado.

É possível calcularmos o superávit ou o déficit na aprovação do orçamento. Entretanto, em termos práticos essa informação não tem muita utilidade, tendo em vista que o conceito de resultado só deve ser aplicado a algo realizado, executado, conforme já vimos.

O resultado apurado neste balanço poderá ser desdobrado, sendo calculado também por categoria econômica: corrente e de capital.

Dessa forma, teremos o resultado do orçamento corrente e o resultado do orçamento de capital, que combinados formam o resultado orçamentário.

O **resultado do orçamento corrente** pode se apresentar da seguinte forma:

- ▶ Superávit do orçamento corrente: quando o total da receita corrente realizada superar o da despesa corrente realizada.
- ▶ Déficit do orçamento corrente: quando o total da despesa corrente realizada superar o da receita corrente realizada.

O **resultado do orçamento de capital** pode se apresentar da seguinte maneira:

- ▶ Superávit do orçamento de capital: quando o total da receita de capital realizada superar o da despesa de capital realizada.
- ▶ Déficit do orçamento de capital: quando o total da despesa de capital realizada superar o da receita de capital realizada.

O balanço orçamentário também pode ser compreendido pela comparação entre as colunas de previsão e de execução da receita e entre as colunas de fixação e de execução da despesa.

A receita por ser prevista pode ser arrecadada a menor ou a maior. Entretanto, a despesa por ser fixada, só pode ser realizada até o limite autorizado (fixado) no orçamento ou em créditos adicionais, somente podendo ser emitido empenho até o valor fixado, ocorrendo, geralmente, economia orçamentária, porquanto dificilmente os valores conseguem ser idênticos.

Ao compararmos os valores da previsão da receita com os valores da receita executada podemos ter as seguintes situações:

- ▶ receita prevista maior que receita arrecadada, demonstrando que houve INSUFICIÊNCIA DE ARRECADAÇÃO; e
- ▶ receita prevista menor que receita arrecadada, demonstrando que houve EXCESSO DE ARRECADAÇÃO.

Ao compararmos os valores da fixação da despesa com os valores da despesa executada podemos encontrar as seguintes situações:

- ▶ Despesa fixada maior que despesa realizada, demonstrando ECONOMIA DE DESPESAS; e
- ▶ Despesa fixada menor que despesa realizada, demonstrando que houve EXCESSO DE DESPESAS.

É possível, ainda, realizarmos análises de cunho econômico neste balanço, incluindo o estudo sobre a tendência para a capitalização ou descapitalização na aprovação do orçamento, ou mesmo na execução.

Outra análise que pode ser feita no balanço orçamentário é comparar o montante de um dos itens das receitas de capital, denominado de receita de operações de crédito, com o montante de um dos itens das despesas de capital, denominado de despesa de amortização da dívida.

Podemos averiguar, então, se o endividamento do órgão está em crescimento ou reduzido:

- ▶ quando o montante da receita de operações de crédito superar o da despesa de amortização da dívida, podemos dizer que o endividamento está aumentando; e
- ▶ quando ocorrer o inverso, isto é, o montante da despesa de amortização da dívida superar o montante da receita de operações de crédito, podemos afirmar que o endividamento está sendo reduzido.

BALANÇO FINANCEIRO

De acordo com o artigo 103 da Lei n. 4.320/64, o balanço financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, “bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte”.

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 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; e
- ▶ o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

A destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

Assim como ocorreu com os outros balanços, há necessidade de conhecermos a estrutura do balanço financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 e a do balanço financeiro elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Esse será nosso próximo assunto.

ESTRUTURA DO BALANÇO FINANCEIRO

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 13, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação do balanço financeiro, conforme o Quadro 7.

De acordo com a estrutura definida pela Lei n. 4.320/64, o balanço financeiro é um quadro com duas colunas denominadas de “receita” (ingressos) e “despesa” (dispêndios). Essas duas colunas se igualam com a inclusão dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e dos saldos de disponibilidades que passam para o exercício seguinte.

RECEITAS (INGRESSOS)		DESPESAS (DISPÊNDIOS)	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	\$	DESPESA ORÇAMENTÁRIA	\$
RECEITA EXTRAORÇAMENTÁRIA	\$	DESPESA EXTRAORÇAMENTÁRIA	\$
DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO ANTERIOR	\$	DISPONÍVEL DO EXERCÍCIO SEGUINTE	\$
TOTAL	\$	TOTAL	\$

Quadro 7: Balanço financeiro
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Examinando o anexo 13 da Lei n. 4.320/64, descobrimos que a coluna da receita é desdobrada nos seguintes títulos:

- ▶ Orçamentária;
- ▶ Extraorçamentária; e
- ▶ Saldo Disponível do Exercício Anterior.

De outro lado, encontramos que a coluna da despesa é desdobrada nos seguintes títulos:

- ▶ Orçamentária;
- ▶ Extraorçamentária; e
- ▶ Saldo Disponível para o Exercício Seguinte.

Desse modo, podemos afirmar que:

- ▶ A receita orçamentária será computada pelos valores efetivamente arrecadados.
- ▶ A despesa orçamentária será informada pelos valores realizados, ou seja, incluindo a paga e ainda aquela relativa à inscrição de restos a pagar (o parâmetro é a despesa legalmente empenhada).

Tanto na receita quanto na despesa, há distinção entre a orçamentária e a extraorçamentária, demonstrando mais uma vez a grande importância do orçamento para os órgãos públicos, pois além de termos um grupo de contas próprio para registro dos atos e fatos de natureza orçamentária, que é o sistema orçamentário; de termos um balanço específico para demonstrar a execução da Lei de Orçamento; também fazemos menção do resultado orçamentário na demonstração das variações patrimoniais e no balanço financeiro. Ainda destacamos os ingressos e dispêndios orçamentários.

A receita orçamentária, que representa os ingressos orçamentários, é apresentada por categoria econômica (receitas correntes e receitas de capital), enquanto que a despesa orçamentária é demonstrada por função (um dos elementos que compõem a antiga classificação funcional-programática da despesa orçamentária). Dessa forma, temos a despesa orçamentária, que representa os dispêndios orçamentários, distribuída pelas funções: saúde, transporte, educação etc.

ANÁLISE DO BALANÇO FINANCEIRO

A análise do balanço financeiro tem como objetivo preponderante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.

O balanço financeiro deve demonstrar todos os recursos financeiros que ingressaram no órgão e os que foram desembolsados por ele. Então, na realidade, o que o balanço em foco quer demonstrar é o que aconteceu com os recursos financeiros (disponível) do órgão. Partindo do saldo inicial (chamado de disponível do período anterior), devemos adicionar as entradas de numerário do exercício atual sob a forma de receita orçamentária e ingressos extraorçamentários; e diminuir as saídas de numerário do exercício atual sob a forma de despesa orçamentária e dispêndios extraorçamentários, chegando ao saldo final ou atual (que é denominado de disponível para o período seguinte).

Ao final do exercício, podemos apurar o **resultado financeiro**, representado pela fórmula disponível atual menos disponível anterior; ou ainda, receita orçamentária mais ingressos extraorçamentários menos despesa orçamentária menos dispêndios extraorçamentários. Veja:

Resultado Financeiro:

- ▶ disponível atual (DA_t) menos disponível anterior (DA_{ant}); ou
- ▶ ingressos orçamentários mais ingressos extraorçamentários menos dispêndios orçamentários menos dispêndios extraorçamentários.

Se, por exemplo, o DA_t for maior que o DA_{ant} temos um resultado positivo (houve mais ingressos que dispêndios no ano). Se o DA_t for menor que o DA_{ant} temos um resultado negativo, significando que houve mais dispêndios que ingressos durante o exercício financeiro apurado.

INDICADORES DE GESTÃO

Um dos indicadores de gestão a ser utilizado na avaliação de gestão que pode ser calculado neste balanço é aquele

que demonstra o percentual de despesas efetivadas que estão pendentes de pagamento: total da inscrição de restos a pagar dividido pelo total da despesa orçamentária multiplicado por 100.

Destacamos que não há um número definido, mas pode ser aceitável um índice que revele um percentual em torno de 5%, indicando que quase todas as despesas executadas foram pagas no exercício financeiro. Um percentual muito superior a esse número poderá exigir explicações por parte do dirigente do órgão ao Tribunal de Contas.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indicará o resultado patrimonial do exercício, de acordo com o artigo 104 da Lei n. 4.320/64.

Esse demonstrativo pode ser comparado à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) exigida pela Lei n. 6.404/76, porque é nessa demonstração que se faz a apuração do resultado do exercício.

Como vimos, o resultado do exercício é fruto da comparação das variações ativas com as variações passivas. Esse é o resultado mais abrangente que se pode apurar na área pública, em função desse resultado é possível englobar os outros dois resultados (orçamentário e o financeiro).

O resultado do exercício, apurado nesse demonstrativo, é levado para o balanço patrimonial, compondo o saldo patrimonial (patrimônio líquido).

ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Lei n. 4.320/64, em seu anexo 15, estabeleceu a estrutura a ser seguida na apresentação da Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme o Quadro 8.

A Demonstração das Variações Patrimoniais é um quadro com duas seções: “Variações Ativas” e “Variações Passivas”, distribuídas em dois grandes grupos: resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária, conforme o anexo 15 da Lei n. 4.320/64.

Cada uma dessas seções (colunas) é desdobrada da seguinte forma:

- ▶ Resultantes da Execução Orçamentária: receitas e despesas orçamentárias e mutações patrimoniais da despesa (mutações ativas) e da receita (mutações passivas);
- ▶ Independentes da Execução Orçamentária (superveniências e insubsistências ativas e passivas); e
- ▶ Resultado Patrimonial (déficit ou superávit patrimonial).

No Quadro 8 vemos que a soma das variações ativas e passivas é informada antes do resultado patrimonial.

VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
Resultantes da Execução Orçamentária - Receita Orçamentária - Receita Corrente - Receita de Capital - Mutações Patrimoniais da Despesa - Aquisição de Bens - Construção de Bens Imóveis	Resultantes da Execução Orçamentária - Despesa Orçamentária - Despesa Corrente - Despesa de Capital - Mutações Patrimoniais da Receita - Alienação de Bens - Amortização de Empréstimos
Independentes da Execução Orçamentária - Inscrição da Dívida Ativa - Cancelamento de Restos a Pagar - Doações de Bens Recebidas	Independentes da Execução Orçamentária - Cancelamento da Dívida Ativa - Encampação de Dívidas Passivas - Doações de Bens Concedidas
Soma das Variações Ativas	Soma das Variações Passivas
Resultado Patrimonial Déficit	Resultado Patrimonial Superávit
TOTAL	TOTAL

Quadro 8: Demonstração das Variações Patrimoniais
Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

As alterações patrimoniais são divididas em orçamentárias e extraorçamentárias. As orçamentárias são aquelas que dependem de orçamento aprovado para que ocorram, como a execução da receita e da despesa orçamentárias. As extraorçamentárias são aquelas independentes de autorização orçamentária, tais como os provenientes de fatos supervenientes ou insubsistentes: doações de bens, cancelamento de restos a pagar etc.

A elaboração da demonstração das variações patrimoniais tem por base os saldos acumulados durante o exercício nas contas representativas de resultado, as quais estão estruturadas no Plano de Contas da Administração Federal de forma a permitir, com maior facilidade, o levantamento da demonstração, devendo corresponder exatamente aos saldos das contas pertencentes às seguintes classes: Resultado Diminutivo do Exercício; e Resultado Aumentativo do Exercício.

As variações passivas coincidem com a classe do Plano de Contas denominada Resultado Diminutivo do Exercício, código “5”. Já as variações ativas coincidem com a classe do Plano de Contas denominada Resultado Aumentativo do Exercício, código “6”.

Os saldos das contas de resultado de despesa (classe “3”) e receita (classe “4”) orçamentárias, ao final do exercício, são transferidos para as classes “5 – Resultado Diminutivo do Exercício” (variações passivas) e “6 – Resultado Aumentativo do Exercício” (variações ativas), respectivamente, a fim de possibilitar a apuração do resultado.

De acordo com Mota (2009), deverão ser distinguidas as variações ativas e passivas orçamentárias das extraorçamentárias, de modo a possibilitar o levantamento do **resultado orçamentário do exercício**.

Esteja atento para não confundir esse resultado com o resultado orçamentário apurado no balanço orçamentário, pois este não sofre a influência das mutações ativas e passivas e também não inclui as contas de interferências ativas e passivas, ambas de origem orçamentária.

A segregação das variações ativas e passivas extraorçamentárias tem a intenção também de propiciar o conhecimento do resultado extraorçamentário do exercício. O somatório dos resultados orçamentário e extraorçamentário representará o resultado global do exercício (denominado de econômico ou patrimonial), que deverá ficar patente na DVP.

Veja, então, como a apuração do resultado é simples.

A apuração do resultado ocorre por meio da operação de subtração entre o total das variações ativas e passivas (classe “6” menos classe “5”), já incluídas nestas o montante da receita orçamentária e da despesa orçamentária.

Os totais das colunas de variações ativas e passivas se igualam após a apresentação do cálculo do resultado. Caso seja superávit, este ficará do lado das variações passivas, sendo déficit deverá ser informado do lado das variações ativas. Esse procedimento proporciona o equilíbrio necessário à demonstração, fato que reforça o entendimento de que esta deva ser denominada de “balanço”.

A Demonstração das Variações Patrimoniais funciona como a demonstração do resultado do exercício exigida pela Lei n. 6.404/76. Todas as contas de resultado, ao final do exercício, são contrapostas a fim de se apurar o resultado. Entretanto, como a Demonstração das Variações Patrimoniais, por exigência da Lei n. 4.320/64, deve ser apresentada em duas colunas cujos totais deverão ser iguais, exatamente pela inclusão do resultado do exercício, ela se apresentará sempre em equilíbrio.

ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Pela definição legal, nas variações ativas orçamentárias encontramos: as receitas correntes e de capital e as mutações patrimoniais ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da execução da despesa orçamentária. Nas variações ativas extraorçamentárias (independentes da execução orçamentária) encontramos as alterações aumentativas de bens e de direitos e as alterações diminutivas de obrigações.

Ainda pela definição legal, entre as variações passivas orçamentárias identificamos: as despesas correntes e de capital e as mutações patrimoniais passivas de bens, direitos e obrigações oriundas da execução da receita orçamentária. As variações passivas extraorçamentárias (independentes da execução orçamentária) são originadas de alterações diminutivas de bens, direitos e de alterações aumentativas de obrigações, como podemos visualizar no Quadro 9.

Lei n. 4.320/64

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
Resultantes do Orçamento - Receita Corrente - Receita de Capital - Mutações Patrimoniais Ativas	Resultantes do Orçamento - Despesa Corrente - Despesa de Capital - Mutações Patrimoniais Passivas
Independentes do Orçamento - Inscrição da Dívida Ativa - Perdão de Dívidas Passivas - Soma das Variações Ativas	Independentes do Orçamento - Doações de Bens - Encampação de Dívidas Passivas - Soma das Variações Passivas
Resultado Patrimonial - Déficit	Resultado Patrimonial - Superávit
TOTAL	TOTAL

Quadro 9: Demonstração das Variações Patrimoniais
 Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Conhecemos esses sistemas nas Unidades 4 e 5. São eles: o SIAFI e o SIAFEM.



Atualmente, em decorrência da evolução ocorrida na área pública, com a implementação de novos procedimentos e conceitos, proporcionada pela utilização de sistemas de informação, encontramos outros conteúdos na demonstração das variações patrimoniais, que não foram previstos na Lei n. 4.320/64, os quais destaca Mota (2009):

VARIAÇÕES ATIVAS:

- ▶ Variações ativas orçamentárias:
Receitas orçamentárias, **Interferências ativas (transferências financeiras recebidas)** e Mutações ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da despesa.
- ▶ Variações ativas extraorçamentárias:
Receitas extraorçamentárias, **Interferências ativas (transferências financeiras e patrimoniais recebidas)** e Acréscimos patrimoniais decorrentes de incorporação de bens e direitos e desincorporação de obrigações.

VARIAÇÕES PASSIVAS:

- ▶ Variações passivas orçamentárias:
Despesas orçamentárias, **Interferências passivas (transferências financeiras concedidas)** e Mutações passivas de bens, direitos e obrigações decorrentes da receita.
- ▶ Variações passivas extraorçamentárias:
Despesas extraorçamentárias, **Interferências passivas (transferências financeiras e patrimoniais concedidas)** e Decréscimos patrimoniais decorrentes de desincorporação de bens e direitos e incorporação de obrigações.

De acordo com Mota (2009), devemos considerar ainda o Resultado Patrimonial que pode ser representado por superávit patrimonial, demonstrando que as variações ativas superaram as

passivas (resultado positivo); ou por déficit patrimonial, demonstrando que as variações passivas superaram as ativas (resultado negativo).

Os aumentos de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo são também conhecidos como superveniência do ativo; enquanto os aumentos de valores representativos de passivo são conhecidos como superveniência do passivo, quando independentes da execução da Lei Orçamentária.

A diminuição de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo é denominada de insubsistência passiva ou insubsistência do ativo, mas a diminuição de valores representativos de passivo é denominada de insubsistência ativa ou insubsistência do passivo, quando não resultante da execução do orçamento.

Como vimos na Unidade 3, os aumentos de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo são também conhecidos como superveniências ativas, enquanto os aumentos de valores representativos de passivo são conhecidos como superveniências passivas, quando não resultantes da Lei Orçamentária, assim como a diminuição de origem extraorçamentária de valores representativos de ativo é denominada de insubsistência passiva, e a diminuição de valores representativos de passivo é denominada de insubsistência ativa, quando não proveniente da execução do orçamento.

Segundo a Resolução CFC n. 1.133/2008, item 25:

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial (BRASIL, 2008).

As variações quantitativas são decorrentes de transações no Setor Público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. E as variações qualitativas são decorrentes de transações no Setor Público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

- ▶ variações orçamentárias por categoria econômica; ou
- ▶ mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

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

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Além das demonstrações exigidas pela Lei n. 4.320/64, por meio da NBC T 16.6 foram introduzidas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

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:

- ▶ das operações;
- ▶ dos investimentos; e
- ▶ 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 aos financiamentos.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do Setor Público e deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- ▶ receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- ▶ custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- ▶ resultado econômico apurado.

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade.

Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

DEMONSTRATIVOS EXIGIDOS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Apresentamos a seguir, o conteúdo dos artigos 52 e 53 (Seção III – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária), que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), e dos artigos 54 e 55 (Seção IV – Do Relatório de Gestão Fiscal), que compõe o Relatório de Gestão Fiscal.

RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA (RREO)

Artigos 52 e 53 da Lei Complementar n. 101 (LRF)

“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, a 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 subfunção.

§ 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.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido, demonstrativos relativos a:

I – apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II – receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III – resultados nominal e primário;

IV – despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II – das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III – da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I – da limitação de empenho;

II – da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

Artigos 54 e 55 da Lei Complementar n. 101 (LRF)

“Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

- I – Chefe do Poder Executivo;
- II – Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- III – Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV – Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados. Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

- I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
 - a) despesa total com pessoal, distinguindo-a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;
- II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- III – demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;

- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

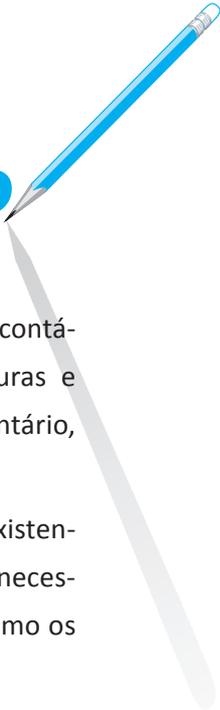
§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea a do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos art. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Resumindo



Nesta Unidade, apresentamos as demonstrações contábeis existentes na Administração Pública, suas estruturas e quais resultados poderão ser obtidos, sejam eles orçamentário, financeiro, patrimonial ou econômico.

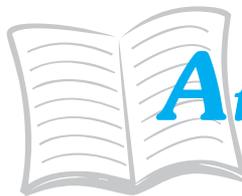
Vimos que as demonstrações diferem daquelas existentes na Contabilidade Geral, principalmente em razão da necessidade de registrar o orçamento e sua execução, bem como os atos administrativos potenciais.

Apresentamos uma abordagem dos demonstrativos de acordo com a Lei n. 4.320/64 e as inovações trazidas pelas NBCTs e pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central de Contabilidade da União ao longo dos últimos anos.

Nesta Unidade, vimos os seguintes tópicos:

- ▶ Resultados Apurados: superávit (receita maior que despesa ou variações ativas maiores que variações passivas) ou déficit (despesa maior que receita ou variações passivas maiores que variações ativas).
- ▶ Os resultados gerais do exercício são apurados e demonstrados nos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.
- ▶ Nos balanços orçamentário, financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais são apurados e demonstrados os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial/econômico.

- ▶ No balanço patrimonial apenas apresenta-se o resultado patrimonial ou econômico e faz-se a demonstração da posição dos bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido, e ainda do compensado.
- ▶ O balanço orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas. A receita será apresentada por categoria econômica e a despesa por tipo de crédito (orçamentário ou adicional) e, depois, por categoria econômica.
- ▶ A Demonstração das Variações Patrimoniais: evidenciará as alterações ocorridas no patrimônio durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial.
- ▶ O código no Plano de Contas da Administração Federal é 5.
- ▶ O balanço patrimonial demonstrará os ativos e passivos financeiros e permanentes, as contas de compensação e o saldo patrimonial.
- ▶ O balanço financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e com os que passarão para o exercício seguinte.



Atividades de aprendizagem

Chegamos ao final da Unidade 5, na qual estudamos sobre as demonstrações contábeis. Esses conhecimentos são importantes para reconhecer as demonstrações e seus respectivos resultados. Caso tenha ficado alguma dúvida, releia o material e, se necessário, entre em contato com seu tutor para esclarecer.

Balanço Orçamentário

1. A estrutura sintética referente à execução de um balanço orçamentário divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional era:

Receitas correntes: 120 (Tributária = 100 e Serviços = 20)

Receita de capital: 100 (Operações de Crédito = 80 e Outras = 20)

Despesas correntes: 100 (Pessoal e encargos sociais = 25, Juros e encargos da dívida = 50 e Outras = 25)

Despesa de capital: 120 (Investimentos = 10, Inversões financeiras = 10, Amortização da dívida = 90 e Outras = 10)

Analisando os dados mencionados, julgue os itens a seguir:

- a) () O balanço apresentou superávit corrente, déficit de capital e resultado global nulo.
- b) () O montante das receitas correntes não seria suficiente para fazer face ao serviço da dívida.
- c) () As operações de crédito excederam o limite da despesa de capital cuja cobertura a Constituição Federal autoriza mediante endividamento.

- d) () O órgão está reduzindo o montante do endividamento.
- e) () A composição do orçamento de capital permite afirmar que houve capitalização.

Demonstração das Variações Patrimoniais

Considere as informações a seguir relativas a um balanço orçamentário:

Receitas correntes previstas: 100	Receitas correntes executadas: 120
Receitas de capital previstas: 150	Receitas de capital executadas: 145
Despesas correntes fixadas: 90	Despesas correntes executadas: 89
Despesas de capital fixadas: 160	Despesas de capital executadas: 151

2. Com base nas informações acima aponte a alternativa correta:

- a) () O balanço apresentou excesso de arrecadação na receita de capital.
- b) () O orçamento de capital apresentou superávit.
- c) () O orçamento corrente apresentou superávit.
- d) () O balanço apresentou resultado final deficitário.

Com base nas informações a seguir, relativas a um órgão público, identifique as variações patrimoniais envolvidas, elabore a DVP e responda às questões que se seguem, apontando a alternativa correta.

- ▶ Foi recebido um repasse no valor de 100.
- ▶ Materiais de estoque foram consumidos no total de 50.
- ▶ O total da receita orçamentária arrecadada foi de 390.
- ▶ A despesa orçamentária realizada totalizou 280.
- ▶ Foram recebidos direitos oriundos da dívida ativa no montante de 40.
- ▶ Materiais permanentes foram adquiridos no valor de 35.
- ▶ Foi construído um imóvel cujo custo totalizou 110.
- ▶ A dívida fundada do órgão foi atualizada pelo total de 60.
- ▶ Empréstimos concedidos a terceiros foram amortizados no total de 200.

3. O valor das interferências ativas orçamentárias é:

- a) () 160
- b) () 100
- c) () 145
- d) () 45
- e) () 175

Balço Patrimonial

4. Sabe-se que a Contabilidade Pública é um ramo da Ciência Contábil que elabora demonstrativos contábeis específicos, exigidos pela Lei n. 4.320/64, diferentemente dos demais ramos da contabilidade, que seguem as normas da Lei n. 6.404/76. O único demonstrativo elaborado, tanto por empresas privadas, quanto por órgãos e entidades públicas, é o balanço patrimonial. Todavia, tendo o mesmo título e conteúdo, os elementos patrimoniais são apresentados com a utilização de critérios distintos. Considerando o assunto abordado neste enunciado, julgue os itens a seguir:

- a) () O ativo financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de ativo circulante da Lei das S/A.
- b) () O ativo permanente exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de ativo permanente da Lei n. 6.404/76.
- c) () O passivo financeiro exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de passivo circulante estabelecido pela Lei n. 6.404/76.
- d) () O passivo permanente exigido pela Lei n. 4.320/64 coincide com o conceito de exigível a longo prazo adotado pela Lei n. 6.404/76.

Balanco Financeiro

5. A inclusão dos fenômenos contábeis nos vários tipos de demonstrativos apresenta particularidades na área pública. Julgue os itens seguintes:

- a) () O valor inscrito em restos a pagar no exercício figura como receita extraorçamentária no balanço financeiro.
- b) () As despesas de exercícios anteriores não integram a demonstração das variações patrimoniais.
- c) () As obrigações do passivo financeiro constituem a chamada dívida fundada.
- d) () As cauções em dinheiro, recebidas de terceiros, mesmo constituindo ingressos extraorçamentários, são computadas no balanço financeiro.
- e) () Um déficit patrimonial pode reduzir o ativo real líquido ou aumentar o passivo real descoberto.

Demonstrações Contábeis

6. Indique com F, se falso, e com V, se verdadeiro:

- a) () No balanço financeiro encontramos a inscrição de restos a pagar do exercício ao lado dos dispêndios.
- b) () No balanço orçamentário a despesa é apresentada na seguinte ordem: por categoria econômica e por tipo de crédito.
- c) () O déficit corrente identificado no balanço orçamentário é encontrado ao lado da receita.
- d) () Insuficiência de arrecadação é definida como receita arrecadada menor que receita prevista.
- e) () A execução da receita é controlada nas contas de compensação passiva.

Referências



- ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2002.
- 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>. Acesso em: 23 set. 2010.
- _____. *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: 22 out. 2010.
- _____. *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>. Acesso em: 22 out. 2010.
- _____. *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>. 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>. Acesso em: 22 out. 2010.
- _____. *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>. Acesso em: 22 out. 2010.
- _____. *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>. Acesso em: 22 out. 2010.

_____. *Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 22 out. 2010.

_____. *Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001*. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento MTO*. Versão 2009. Brasília, 2008.

_____. *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/resolucaoafc1133_2008.htm>. Acesso em: 15 out. 2010.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo, ed. Atlas, 2007.

HOUAISS. *Instituto Antonio Houaiss*. Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa. Versão monusuário, 3.0. CD-ROM. Objetiva: junho de 2009

KOHAMA, Hélio. *Balanços públicos*. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

LACOMBE, Francisco José Masset. *Dicionário de negócios: mais de 6.000 termos em inglês e português*. São Paulo: Saraiva, 2009.

MANUAL DE DESPESA NACIONAL (Brasil). *Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 2008*. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2010.

MANUAL DE RECEITA NACIONAL (Brasil). *Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 2008*. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualReceitaNacional.pdf>. Acesso em: 27 set. 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria n. 136, de 6 de março de 2007*. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_136_2007.pdf>. Acesso em: 22 out. 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: autor-editor, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil). *Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume I, Manual de Receita Nacional*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil) *Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume I, Manual de Despesa Nacional*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil). *Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volumes I e II*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil). *Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume I, Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil). *Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume II, Relatório Resumido de Execução Orçamentária*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil). *Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, Volume III, Relatório de Gestão Fiscal*, 2009.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (Brasil) . *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.

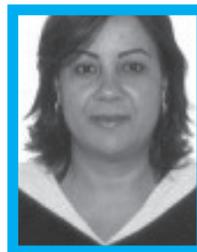
SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Jair Cândido da. *Lei n. 4.320/64 Comentada*. Brasília: Thesaurus, 2007.

MINICURRÍCULO

Rosaura Conceição Haddad

Servidora Pública há 30 anos, 1º órgão de origem Ministério da Fazenda, Ex-servidora da Secretaria do Tesouro Nacional – STN/CCONT, lotada na Coordenação Geral de Contabilidade – Chefe da Divisão de Procedimentos Contábeis, requisitada para a Ciset/PR onde atua até os dias atuais, contadora de todos os Órgãos vinculados à Presidência da República/PR.



Francisco Glauber Lima Mota

Foi Analista de Finanças e Controle do Ministério da Fazenda e da Presidência da República. Atualmente é Contador da Câmara dos Deputados e professor do Centro Universitário de Brasília entre outras instituições.

