

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE V
Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2015

Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014

ÍNDICE

PARTE V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.....	307
1. INTRODUÇÃO.....	309
2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	309
2.1. Introdução.....	309
2.2. Estrutura.....	311
2.2.1. Quadro Principal.....	311
2.2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados	313
2.2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e não Processados Liquidados	313
2.3. Definições.....	314
2.3.1. Quadro Principal.....	314
2.3.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados	317
2.3.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar não Processados Liquidados	318
2.4. Elaboração	318
2.4.1. Quadro Principal.....	318
2.4.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados	319
2.4.3. Quadro da Execução de Restos a pagar Processados e Restos a pagar não Processados Liquidados	319
2.5. Notas Explicativas	319
3. BALANÇO FINANCEIRO.....	320
3.1. Introdução.....	320
3.2. Estrutura.....	321
3.3. Definições.....	322
3.4. Elaboração	323
3.5. Notas Explicativas	324
4. BALANÇO PATRIMONIAL.....	324
4.1. Introdução.....	324
4.2. Estrutura.....	325
4.2.1. Quadro Principal.....	325
4.2.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes	326
4.2.3. Quadro das Contas de Compensação	326
4.2.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.....	327
4.3. Definições.....	328
4.3.1. Quadro Principal.....	328
4.3.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes	331
4.3.3. Quadro das Contas de Compensação	332
4.3.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.....	332
4.4. Elaboração	333
4.4.1. Quadro Principal.....	333
4.4.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes	333
4.4.3. Quadro das Contas de Compensação	333
4.4.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.....	333
4.5. Notas Explicativas	334

5. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	334
5.1. Introdução.....	334
5.2. Estrutura.....	334
5.2.1. Modelo Sintético	334
5.2.2. Modelo Analítico	335
5.3. Definições.....	338
5.4. Elaboração	340
5.5. Notas Explicativas	340
6. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA.....	341
6.1. Introdução.....	341
6.2. Estrutura	341
6.2.1. Quadro Principal	341
6.2.2. Quadro de Receitas Derivadas e Originárias.....	342
6.2.3. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas	343
6.2.4. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função	343
6.2.5. Quadro de Juros e Encargos da Dívida.....	344
6.3. Definições.....	345
6.3.1. Quadro Principal	345
6.3.2. Quadro das Receitasderivadas e Originárias	345
6.3.3. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas.....	346
6.4. Elaboração	346
6.5. Notas Explicativas	346
7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	346
7.1. Introdução.....	346
7.2. Estrutura.....	348
7.3. Definições	349
7.4. Elaboração	349
8. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP	350
8.1. Definição	350
8.2. Estrutura.....	350
8.2.1. Divulgação de Políticas Contábeis	351
8.2.2. Divulgação de Estimativas	351
9. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	352

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) tem como objetivo fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social.

Conforme o art. 113 da Lei nº 4.320/1964, dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização dos anexos que contemplam a referida Lei. Com a extinção deste Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dada a afinidade técnica desse órgão com o assunto.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964¹, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são:

- a. Balanço Orçamentário;
- b. Balanço Financeiro;
- c. Balanço Patrimonial;
- d. Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e
- f. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/2012, em consonância com os novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Em função da atualização dos anexos da Lei nº 4.320/1964, somente os demonstrativos enumerados no parágrafo anterior serão exigidos para fins de apresentação das demonstrações contábeis nos termos deste Manual.

A Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tem como objetivo padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP. Tais padrões devem ser observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Este Manual observa a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

2.1. Introdução

O Balanço Orçamentário² demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. O Balanço Orçamentário é composto por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e
- c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.

¹ Lei nº 4.320/1964

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, 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.

² Lei nº 4.320/1964

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

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

É importante destacar que em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência³.

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

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, em geral, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada. No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela lei orçamentária.

Dessa forma, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado) somando-se os valores da linha Total e da linha Saldos de Exercícios Anteriores, constantes da coluna Previsão Atualizada, e confrontando-se esse montante com o total da coluna Dotação Atualizada.

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

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

2.2. Estrutura

2.2.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				Exercício: 20XX
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Saldo
	(a)	(b)	(c)	(d) =(c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)				
Operações de Crédito / Refinanciamento (V)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV+V)				
Déficit (VII)				
TOTAL (VIII) = (VI + VII)				

Saldo de Exercícios Anteriores (Utilizados Para Créditos Adicionais)						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESpesas ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas	Saldo da Dotação
	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (f-g)
Despesas Correntes (IX)						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital (X)						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência (XI)						
Reserva do RPPS (XII)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII)						
Amortização da Dívida/ Re-financiamento (XIV)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV)						
Superávit (XVI)						
TOTAL (XVII) = (XV + XVI)						

2.2.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						
Exercício: 20XX						
	Inscritos		Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-e)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
TOTAL	_____	_____	_____	_____	_____	_____

2.2.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e não Processados Liquidados

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS					
Exercício: 20XX					
	Inscritos		Pagos	Cancelados	Saldo
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior			
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e) = (a+b-c-d)
Despesas Correntes					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes	_____	_____	_____	_____	_____
Despesas de Capital					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida	_____	_____	_____	_____	_____
TOTAL	_____	_____	_____	_____	_____

2.3. Definições

2.3.1. Quadro Principal

Receitas Orçamentárias

Na coluna:

- **Previsão Inicial**

Demonstra os valores da previsão inicial das receitas conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, também integram os valores apresentados na coluna.

- **Previsão Atualizada**

Demonstra os valores da previsão atualizada das receitas, que refletem a reestimativa da receita decorrente de, por exemplo:

- a. abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou contratação de operações de crédito;
- b. criação de novas naturezas de receita não previstas na LOA;
- c. remanejamento entre naturezas de receita; ou
- d. atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a reestimativa da receita, a coluna Previsão Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Previsão Inicial.

- **Receitas Realizadas**

Correspondem às receitas arrecadadas⁴ diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

Na linha:

- **Receitas Correntes⁵**

Receitas Correntes são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, provocam efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido.

4 Lei nº 4.320/1964

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nele arrecadadas; [...]

5 Lei nº 4.320/1964

Art. 11 [...]

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

- **Receitas de Capital**

Receitas de Capital⁶ são as receitas orçamentárias que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas e que, em geral, não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido.

- **Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores**

São recursos de exercícios anteriores que serão utilizados para custear despesas do exercício corrente, permitindo o equilíbrio na aprovação da Lei Orçamentária.

A classificação orçamentária criada para essa finalidade é a “9990.00.00 – Recursos arrecadados em exercícios anteriores”, que encontra-se disponível na relação de naturezas de receitas, conforme estabelecido na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

Deste modo, os recursos arrecadados em exercícios anteriores poderão ser incluídos na previsão da receita para fins de equilíbrio orçamentário. Todavia, tais recursos não são passíveis de execução, por já terem sido arrecadados em exercícios anteriores.

Quando da elaboração do projeto de lei orçamentária, estes recursos arrecadados em exercícios anteriores ainda não podem ser classificados como superávit financeiro⁷, já que este só pode ser obtido ao final do exercício. Entretanto, na execução do orçamento, estes recursos serão lançados como superávit financeiro no Balanço Orçamentário na coluna de receita realizada (c).

Como exemplo, pode-se citar a utilização de recursos arrecadados em exercícios anteriores para o pagamento de aposentadorias e pensões do RPPS.

No caso do RPPS, inicialmente há mais receitas do que pagamentos de benefícios (fase de capitalização). Para que haja equilíbrio orçamentário, a diferença de valores é lançada como reserva do RPPS do lado da despesa orçamentária.

Entretanto, a partir de determinado momento, é provável que haja mais despesas do que receitas, fazendo-se necessário utilizar os recursos que foram anteriormente capitalizados. Assim, a parcela de recursos de exercícios anteriores que será utilizada para complementar os pagamentos de aposentadorias e pensões deverá constar do lado da receita orçamentária a fim de permitir o equilíbrio do orçamento.

- **Operações de Crédito / Re-financiamento**

Demonstra o valor da receita decorrente da emissão de títulos públicos e da obtenção de empréstimos, inclusive as destinadas ao re-financiamento⁸ da dívida pública.

Os valores referentes ao re-financiamento da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às despesas com amortização da dívida e re-financiamento.

- **Dé-cit**

Demonstra a diferença negativa entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso.

Equivale à diferença entre a linha Subtotal com Re-financiamento (VI) das receitas e a linha Subtotal com Re-financiamento (XV) das despesas.

Se as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, essa diferença será lançada na linha Superávit (XVI). Nesse caso, a linha Dé-cit (VII) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

O dé-cit é apresentado junto às receitas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

6 Lei nº 4.320/1964

Art. 11 [...]

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

7 Lei nº 4.320/1964, art.43

8 O re-financiamento da dívida pública constitui a quitação de uma dívida anterior por meio de uma nova operação de crédito.

- **Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados para Créditos Adicionais)**

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

Apresenta valores somente nas colunas Previsão Atualizada e Receita Realizada e deverá corresponder ao valor utilizado para a execução de despesas no exercício de referência.

Tais valores não são considerados na receita orçamentária do exercício de referência nem serão considerados no cálculo do déficit ou superávit orçamentário já que foram arrecadados em exercícios anteriores.

Despesas Orçamentárias

Na coluna:

- **Dotação Inicial**

Demonstra os valores dos créditos iniciais conforme consta na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA.

- **Dotação Atualizada**

Demonstra a dotação inicial somada aos créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício de referência, deduzidos das respectivas anulações e cancelamentos.

Se não ocorrerem eventos que ocasionem a atualização da despesa, a coluna Dotação Atualizada apresentará os mesmos valores da coluna Dotação Inicial.

- **Despesas Empenhadas**

Demonstra os valores das despesas empenhadas no exercício, inclusive das despesas em liquidação, liquidadas ou pagas. Considera-se despesa orçamentária executada⁹ a despesa empenhada.

- **Despesas Liquidadas**

Demonstra os valores das despesas liquidadas no exercício de referência, inclusive das despesas pagas. Não inclui os valores referentes à liquidação de restos a pagar não processados.

- **Despesas Pagas**

Demonstra os valores das despesas pagas no exercício de referência. Não inclui os valores referentes ao pagamento de restos a pagar, processados ou não processados.

Na linha:

- **Despesas Correntes**

Despesas Correntes são as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

⁹ Lei nº 4.320/1964
Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: [...]
II - as despesas nê legalmente empenhadas.

- Despesas de Capital

Despesas de Capital são as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

- Reserva de Contingência

Reserva de Contingência é a destinação de parte das receitas orçamentárias para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive para a abertura de créditos adicionais.

- Reserva do RPPS

Reserva do RPPS é a destinação de parte das receitas orçamentárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para o pagamento de aposentadorias e pensões futuras.

Ressalta-se que a diferença entre a reserva do RPPS e a reserva de contingência está na subfunção, identificadas pelos códigos 997 e 999, respectivamente, conforme a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

- Amortização da Dívida/ Re-financiamento

Demonstra o valor da despesa orçamentária decorrente do pagamento ou da transferência de outros ativos para a quitação do valor principal da dívida¹⁰, inclusive de seu re-financiamento¹¹.

Os valores referentes à amortização da dívida pública deverão ser segregados em operações de crédito internas e externas, e estas segregadas em dívida mobiliária e dívida contratual. Este nível de agregação também se aplica às receitas com operações de crédito e re-financiamento.

- Superávit

Demonstra a diferença positiva entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, se for o caso.

Equivale à diferença entre a linha Subtotal com Re-financiamento (VI) das receitas e a linha Subtotal com Re-financiamento (XV) das despesas.

Se as despesas empenhadas forem superiores às receitas realizadas, essa diferença será lançada na linha Dé-cit (VII). Nesse caso, a linha Superávit (XVI) deverá ser preenchida com um traço (-), indicando valor inexistente ou nulo.

O superávit é apresentado junto às despesas a fim de demonstrar o equilíbrio do Balanço Orçamentário.

2.3.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

- Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Inscritos em 31 de Dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar não processados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

10 Para fins de aplicação deste Manual, considera-se amortização o pagamento do principal da dívida, que é classificado como despesa de capital. O termo não abrange o pagamento dos juros e demais encargos, que são classificados como despesas correntes.

11 Entende-se como despesa de re-financiamento da dívida o pagamento das operações de crédito anteriormente contratadas para o re-financiamento da dívida.

- Liquidados

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e ainda não pagos.

- Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar não processados, liquidados após sua inscrição e pagos.

- Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar não processados por insuportabilidade de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

2.3.3. Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar não Processados Liquidados

- Inscritos em Exercícios Anteriores

Compreende o valor de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados relativos aos exercícios anteriores, exceto os relativos ao exercício imediatamente anterior, que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Inscritos em 31 de Dezembro do Exercício Anterior

Compreende o valor de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados relativos ao exercício imediatamente anterior que não foram cancelados porque tiveram seu prazo de validade prorrogado.

- Pagos

Compreende o valor dos restos a pagar processados pagos e restos a pagar não processados liquidados.

- Cancelados

Compreende o cancelamento de restos a pagar processados e de restos a pagar não processados liquidados por insuportabilidade de recursos, pela inscrição indevida ou para atender dispositivo legal.

2.4. Elaboração

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando-se as seguintes classes e grupos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP):

- a. Classe 5 (Orçamento Aprovado), Grupo 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa); e
- b. Classe 6 (Execução do Orçamento), Grupo 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa).

2.4.1. Quadro Principal

O quadro principal apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. As receitas e despesas serão apresentadas conforme a classificação por natureza. No caso da despesa, a classificação funcional também será utilizada complementarmente à classificação por natureza.

As receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restitui-

ções, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita tributária entre os entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO).

2.4.2. Quadro da Execução de Restos a Pagar não Processados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar não processados inscritos até o exercício anterior e suas respectivas fases de execução. Os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior ao de referência deverão compor o Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados.

2.4.3. Quadro da Execução de Restos a pagar Processados e Restos a pagar não Processados Liquidados

Neste quadro, deverão ser informados os restos a pagar processados inscritos até o exercício anterior nas respectivas fases de execução. Deverão ser informados, também, os restos a pagar inscritos na condição de não processados que tenham sido liquidados em exercício anterior. Os entes que não conseguirem fazer o controle dos restos a pagar não processados liquidados poderão ao final do exercício transferir seus saldos para restos a pagar processados.

Não se faz necessária a coluna Liquidados, uma vez que todos os restos a pagar evidenciados neste quadro já passaram pelo estágio da liquidação na execução orçamentária.

2.5. Notas Explicativas

O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos:

- a. o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante;
- b. o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);
- c. a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;
- d. as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;
- e. o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente;
- f. o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;

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

3. BALANÇO FINANCEIRO

3.1. Introdução

O Balanço Financeiro (BF)¹² evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

O Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

- a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- d. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

O Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos:

MODO 1
Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte
(-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
= Resultado Financeiro do Exercício

MODO 2
Receitas Orçamentárias
(+) Transferências Financeiras Recebidas
(+) Recebimentos Extraorçamentários
(-) Despesa Orçamentária
(-) Transferências Financeiras Concedidas
(-) Pagamentos Extraorçamentários
= Resultado Financeiro do Exercício

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial.

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

A discriminação por fonte / destinação de recurso permite evidenciar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e despesa orçamentárias.

¹² Lei nº 4.320/1964

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

3.2. Estrutura

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO			
			Exercício: 20XX
INGRESSOS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Vinculados à Seguridade Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Recebidas (II)			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Recebimentos Extraorçamentários (III)			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Anterior (IV)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			

Exercício: 20XX			
DISPÊNDIOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Despesa Orçamentária (VI)			
Ordinária			
Vinculada			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS			
Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS			
Recursos Destinados à Seguridade Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
Transferências Financeiras Concedidas (VII)			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS			
Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários (VIII)			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo para o Exercício Seguinte (IX)			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)			

3.3. Definições

- **Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias**

Compreendem as receitas e despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

- **Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas**

Compreendem as receitas e despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com sua origem.

A identificação das vinculações pode ser feita por meio do mecanismo fonte / destinação de recursos¹³. As fontes / destinações de recursos indicam como são financiadas as despesas orçamentárias, atendendo sua destinação legal.

- **Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas**

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

- **Recebimentos Extraorçamentários**

Compreendem os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo:

- ingressos de recursos relativos a consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, dentre outros; e
- inscrição de restos a pagar¹⁴.

- **Pagamentos Extraorçamentários**

Compreendem os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, por exemplo:

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

- **Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte**

Compreendem os saldos dos recursos financeiros e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros¹⁵.

3.4. Elaboração

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

- Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários, bem como para o saldo em espécie do exercício anterior e o saldo em espécie a transferir para o exercício seguinte;
- Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas;
- Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas;
- Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar¹⁶; e
- Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e Pagamento de Restos a Pagar.

13 O mecanismo de fonte / destinação de recursos é descrito na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

14 Lei nº 4.320/1964 art. 103 parágrafo único.

15 Lei nº 4.320/1964

Art. 3º [...]

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

16 Lei nº 4.320/1964

Art. 103 [...]

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Os Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários) se equilibram por meio da inclusão do Saldo em Espécie do Exercício Anterior na coluna dos Ingressos e do Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte na coluna dos Dispêndios.

As receitas e despesas orçamentárias deverão ser segregadas quanto à destinação em ordinárias e vinculadas. Deverão ser detalhadas, no mínimo, as vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e seguridade social. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada para a Federação, cabe a cada ente adaptá-la à classificação por ele adotada, criando uma linha para cada fonte / destinação de recursos existente.

Recomenda-se que as vinculações agrupadas nas linhas Outras Destinações de Recursos não ultrapassem 10% do total da receita ou despesa orçamentária.

3.5. Notas Explicativas

Algumas operações podem interferir na elaboração do Balanço Financeiro, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos em espécie podem ser afetados. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo em espécie a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido.

Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas.

As receitas orçamentárias serão apresentadas líquidas de deduções. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros anexos ao Balanço Financeiro ou em Notas Explicativas.

A coluna “Nota” do quadro do Balanço Financeiro poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

4. BALANÇO PATRIMONIAL

4.1. Introdução

O Balanço Patrimonial¹⁷ é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).

Os ativos e passivos são conceituados e segregados em circulante e não circulante, conforme critérios estabelecidos na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

A Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

O Balanço Patrimonial é composto por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
- c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
- d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

O Balanço Patrimonial permite análises diversas acerca da situação patrimonial da entidade, como sua liquidez e seu endividamento, dentre outros.

¹⁷ Lei nº 4.320/1964 art. 105.

4.2. Estrutura

4.2.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL				
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Ativo Circulante				
Caixa e Equivalentes de Caixa				
Créditos a Curto Prazo				
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo				
Estoques				
VPD Pagas Antecipadamente		_____	_____	
Total do Ativo Circulante				
Ativo Não Circulante				
Realizável a Longo Prazo				
Créditos a Longo Prazo				
Investimentos Temporários a Longo Prazo				
Estoques				
VPD pagas antecipadamente				
Investimentos				
Imobilizado				
Intangível		_____	_____	
Total do Ativo Não Circulante		_____	_____	
TOTAL DO ATIVO			_____	_____
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Passivo Circulante				
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo				
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo				
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo				
Obrigações Fiscais a Curto Prazo				
Obrigações de Repartições a Outros Entes				
Provisões a Curto Prazo				
Demais Obrigações a Curto Prazo		_____	_____	
Total do Passivo Circulante				
Passivo Não Circulante				
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo				
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo				
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo				
Obrigações Fiscais a Longo Prazo				

Provisões a Longo Prazo		
Demais Obrigações a Longo Prazo		
Resultado Diferido	_____	_____
Total do Passivo Não Circulante		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social e Capital Social		
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
Reservas de Capital		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Reservas de Lucros		
Demais Reservas		
Resultados Acumulados		
(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
Total do Patrimônio Líquido	_____	_____
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		

4.2.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES		
(Lei nº 4.320/1964)		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo (I)		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente	_____	_____
Total do Ativo		
Passivo (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente	_____	_____
Total do Passivo	_____	_____
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		

4.2.3. Quadro das Contas de Compensação

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (Lei nº 4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Atos Potenciais Ativos		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres		
Direitos Contratuais		
Outros atos potenciais ativo	_____	_____
Total dos Atos Potenciais Ativos		
Atos Potenciais Passivos		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
Total dos Atos Potenciais Passivos	_____	_____

4.2.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº 4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
FONTES DE RECURSOS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<Código da fonte>		
<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>		
<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>		
<Descrição da fonte>		
(...)		
(...)		
Total das Fontes de Recursos	_____	_____

4.3. Definições

4.3.1. Quadro Principal

- **Ativo Circulante**

Compreende os ativos que satisfazem um dos dois seguintes critérios:

- a. estarem disponíveis para realização imediata; ou
- b. terem expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis no curto prazo.

- **Caixa e Equivalentes de Caixa**

Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.

- **Créditos a Curto Prazo**

Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis no curso do exercício social subsequente.

- **Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo**

Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.

- **Estoques**

Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.

- **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente**

Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão no curto prazo.

- **Ativo Não Circulante**

Compreende os ativos têm expectativa de realização após doze meses da data das demonstrações contábeis. Integram o ativo não circulante: o ativo realizável a longo prazo, os investimentos, o imobilizado, o intangível e eventual saldo amortizar do ativo diferido.

- **Realizável a Longo Prazo**

Compreende os bens, direitos e despesas antecipadas realizáveis no longo prazo.

- Investimentos

Compreende as participações permanentes em outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável a longo prazo e que não se destinem a manutenção da atividade da entidade.

- Imobilizado

Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transferiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

- Intangível

Compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade.

- Passivo Circulante

Compreende os passivos exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados no curto prazo; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for oel depositaria, independentemente do prazo de exigibilidade.

- Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo

Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo

Compreende as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos no curto prazo.

- Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, alugueis e todas as outras contas a pagar, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Obrigações Fiscais a Curto Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no curto prazo.

- Obrigações de Repartições a Outros Entes

Compreende os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos estados, Distrito Federal e municípios.

- Provisões a Curto Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no curto prazo.

- Demais Obrigações a Curto Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, com vencimento no curto prazo, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no curto prazo.

- Passivo Não Circulante

Compreende os passivos exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis.

Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.

- Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo

Compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo

Compreende as obrigações financeiras da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos no longo prazo.

- Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo

Compreende as obrigações junto a fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Obrigações Fiscais a Longo Prazo

Compreende as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento no longo prazo.

- Provisões a Longo Prazo

Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.

- Demais Obrigações a Longo Prazo

Compreende as obrigações da entidade junto a terceiros não incluídas nos subgrupos anteriores, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento no longo prazo.

- Resultado Diferido

Compreende o valor das variações patrimoniais aumentativas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros e que não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da entidade. Compreende também o saldo existente na antiga conta resultado de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008.

- Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos.

Quando o valor do Passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Neste caso, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

- Patrimônio Social e Capital Social

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

- Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital

Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.

- Reservas de Capital

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

- Ajustes de Avaliação Patrimonial

Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela lei 6.404/76 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

- Reservas de Lucros

Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.

- Demais Reservas

Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.

- Resultados Acumulados

Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

- Ações / Cotas em Tesouraria

Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

4.3.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

- Ativo Financeiro

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

- **Ativo Permanente**

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

- **Passivo Financeiro**

Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

Caso o Balanço Patrimonial seja elaborado no decorrer do exercício, serão incluídos no passivo financeiro os créditos empenhados a liquidar.

- **Passivo Permanente**

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

4.3.3. Quadro das Contas de Compensação

- **Contas de Compensação**

Compreende as contas representativas dos atos potenciais ativos e passivos.

- **Atos Potenciais**

Compreende os atos que podem vir a afetar o patrimônio, imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas.

- **Atos Potenciais Ativos**

Compreende os atos que podem vir a afetar positivamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

- **Atos Potenciais Passivos**

Compreende os atos que podem vir a afetar negativamente o patrimônio, imediata ou indiretamente.

4.3.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

- **Superávit Financeiro**

Corresponde à diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

Para fins de abertura de crédito adicional, devem-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, em cumprimento ao § 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964.

- **Déficit Financeiro**

Corresponde à diferença negativa entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

- **Fonte de Recursos**

Mecanismo¹⁸ que permite a identificação da origem e destinação dos recursos legalmente vinculados a órgão, fundo ou despesa.

4.4. Elaboração

4.4.1. Quadro Principal

O Quadro Principal do Balanço Patrimonial será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível ou 4º nível).

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

Os saldos das contas dos ativos e passivos são apresentados no quadro principal por seus valores líquidos das respectivas deduções, como, por exemplo, as contas de ativo imobilizado líquidas das depreciações.

Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas no ente. Nos casos em que o próprio ente abrir essas contas no 5º nível (conforme possibilidade prevista no PCASP), ou seja, em contas Intra-OFSS que não estão na estrutura padrão do PCASP Federação, o ente deverá proceder à exclusão dessas contas para obtenção do demonstrativo consolidado.

4.4.2. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes

Este quadro apresenta os ativos e passivos financeiros e permanentes, de acordo com o disposto no art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se a classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem passivos financeiros, mas que não apresentam passivos patrimoniais associados, como as contas da classe 6 “Crédito Empenhado a Liquidar” e “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar”.

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

4.4.3. Quadro das Contas de Compensação

Este quadro apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados.

Será elaborado utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP.

O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregação dos atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).

4.4.4. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro

Este quadro apresenta o superávit / déficit financeiro, apurado conforme o § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

Será elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte / destinação de recursos¹⁹. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada.

Poderão ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit / déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro conforme o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes.

18 O mecanismo de fonte / destinação de recursos é tratado na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

19 O mecanismo de Fonte / Destinação de Recursos é tratado no Capítulo 01.05 da Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste Manual.

4.5. Notas Explicativas

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos. Recomenda-se o detalhamento das seguintes contas:

- a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- b. Imobilizado;
- c. Intangível;
- d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- f. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

A coluna “Nota” do quadro principal do Balanço Patrimonial poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

5. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

5.1. Introdução

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)²⁰ evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

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

A DVP poderá ser elaborada de acordo com um dos dois modelos apresentados neste Capítulo:

- a. Modelo Sintético: este modelo facilita a visualização dos grandes grupos de variações patrimoniais que compõem o resultado patrimonial. Esse modelo especifica apenas os grupos (2º nível de detalhamento do PCASP), acompanhado de quadros anexos que detalham sua composição.
- b. Modelo Analítico: este modelo detalha os subgrupos das variações patrimoniais em um único quadro. Esse modelo auxilia o recebimento das contas anuais por meio do Sicon para fins de consolidação.

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A DVP permite a análise das alterações dos elementos patrimoniais e do desempenho da administração pública.

²⁰ Lei nº 4.320/1964 Art. 104.

5.2. Estrutura

5.2.1. Modelo Sintético

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Exercício: 20XX			
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)			
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)		_____	_____

5.2.2. Modelo Analítico

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Exercício: 20XX			
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Impostos			

Taxas

Contribuições de Melhoria

Contribuições

Contribuições Sociais

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Contribuição de Iluminação Pública

Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais

Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos

Vendas de Mercadorias

Vendas de Produtos

Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços

Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras

Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos

Juros e Encargos de Mora

Variações Monetárias e Cambiais

Descontos Financeiros Obtidos

Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras

Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras

Transferências e Delegações Recebidas

Transferências Intragovernamentais

Transferências Intergovernamentais

Transferências das Instituições Privadas

Transferências das Instituições Multigovernamentais

Transferências de Consórcios Públicos

Transferências do Exterior

Execução Orçamentária Delegada de Entes

Transferências de Pessoas Físicas

Outras Transferências e Delegações Recebidas

Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

Reavaliação de Ativos

Ganhos com Alienação

Ganhos com Incorporação de Ativos

Desincorporação de Passivos

Reversão de Redução ao Valor Recuperável

Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

VPA a classificar

Resultado Positivo de Participações

Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas

Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas

Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

Pessoal e Encargos

Remuneração a Pessoal

Encargos Patronais

Benefícios a Pessoal

Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos

Benefícios Previdenciários e Assistenciais

Aposentadorias e Reformas

Pensões

Benefícios de Prestação Continuada

Benefícios Eventuais

Políticas Públicas de Transferência de Renda

Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais

Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo

Uso de Material de Consumo

Serviços

Depreciação, Amortização e Exaustão

Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras

Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos

Juros e Encargos de Mora

Variações Monetárias e Cambiais

Descontos Financeiros Concedidos

Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras

Transferências e Delegações Concedidas

Transferências Intragovernamentais

Transferências Intergovernamentais

Transferências a Instituições Privadas

Transferências a Instituições Multigovernamentais

Transferências a Consórcios Públicos

Transferências ao Exterior

Execução Orçamentária Delegada de Entes

Outras Transferências e Delegações Concedidas

Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos

Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas

Perdas com Alienação

Perdas Involuntárias

Incorporação de Passivos		
Desincorporação de Ativos		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados		
Custos das Mercadorias Vendidas		
Custos dos Produtos Vendidos		
Custos dos Serviços Prestados		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
Constituição de Provisões		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)	_____	_____
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)	_____	_____

5.3. Definições

Variações Patrimoniais Aumentativas

- Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria

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

- Contribuições

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

- Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos

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

- Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras

Representa o somatório das variações patrimoniais aumentativas com operações financeiras. Compreende: descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.

- **Transferências e Delegações Recebidas**

Compreende o somatório das variações patrimoniais aumentativas com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.

- **Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos**

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

- **Outras Variações Patrimoniais Aumentativas**

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

Variações Patrimoniais Diminutivas

- **Pessoal e Encargos**

Compreende a remuneração do pessoal ativo civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei decorrentes do pagamento pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função de confiança no setor público, bem como as variações patrimoniais diminutivas com contratos de terceirização de mão de obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos. Compreende ainda, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento dos órgãos e demais entidades do setor público, contribuições a entidades fechadas de previdência e benefícios eventuais a pessoal civil e militar, destacados os custos de pessoal e encargos inerentes as mercadorias e produtos vendidos e serviços prestados.

- **Benefícios Previdenciários e Assistenciais**

Compreendem as variações patrimoniais diminutivas relativas às aposentadorias, pensões, reformas, reserva remunerada e outros benefícios previdenciários de caráter contributivo, do Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) e do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

Compreendem, também, as ações de assistência social, que são políticas de seguridade social não contributiva, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender às contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

- **Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo**

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

- **Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras**

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

- **Transferências e Delegações Concedidas**

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

- **Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos**

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

- **Tributárias**

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

- **Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados**

Compreende as variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados.

O Custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados devem ser computados no exercício corresponde às respectivas receitas de vendas. A apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

- **Outras Variações Patrimoniais Diminutivas**

Compreende o somatório das variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores. Compreende: premiações, incentivos, equalizações de preços e taxas, participações e contribuições, resultado negativo com participações, dentre outros.

5.4. Elaboração

A DVP será elaborada utilizando-se as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP, a fim de demonstrar as variações quantitativas ocorridas no patrimônio da entidade ou do ente.

5.5. Notas Explicativas

A DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem as VPA e as VPD forem relevantes.

Algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

- a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado;
- b. Baixas de investimento;
- c. Constituição ou reversão de provisões.

O Quadro de Variações Patrimoniais Qualitativas é considerado facultativo para fins de consolidação. Sua apresentação poderá ser feita por meio de nota explicativa quando as alterações foram relevantes.

As notas explicativas darão destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes de alienação de ativos, em atendimento ao disposto no art. 50, VI da Lei Complementar 101/2000 (LRF).

A coluna “Nota” do quadro da Demonstração das Variações Patrimoniais poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

6. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

6.1. Introdução

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) identificará:

- a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

Esta Demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades.

Pode ser analisada, também, mediante comparação dos fluxos de caixa, gerados ou consumidos, com o resultado do período e com o total do passivo, permitindo identificar, por exemplo: a parcela dos recursos utilizada para pagamento da dívida e para investimentos, e a parcela da geração líquida de caixa atribuída às atividades operacionais.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é composta por:

- a. Quadro Principal
- b. Quadro de Receitas Derivadas e Originárias
- c. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas
- d. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função
- e. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

6.2. Estrutura

6.2.1. Quadro Principal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
			Exercício: 20XX
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Ingressos			
Receitas derivadas e originárias			
Transferências correntes recebidas			
Outros ingressos operacionais			

Desembolsos		
Pessoal e demais despesas		
Juros e encargos da dívida		
Transferências concedidas		
Outros desembolsos operacionais	_____	_____
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
Ingressos		
Alienação de bens		
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos		
Outros ingressos de investimentos		
Desembolsos		
Aquisição de ativo não circulante		
Concessão de empréstimos e financiamentos		
Outros desembolsos de investimentos	_____	_____
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
Ingressos		
Operações de crédito		
Integralização do capital social de empresas dependentes		
Transferências de capital recebidas		
Outros ingressos de financiamentos		
Desembolsos		
Amortização /Refinanciamento da dívida		
Outros desembolsos de financiamentos	_____	_____
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		
Caixa e Equivalente de caixa final		

6.2.2. Quadro de Receitas Derivadas e Originárias

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITAS DERIVADAS E ORIGINÁRIAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Remuneração das Disponibilidades		
Outras Receitas Derivadas e Originárias	_____	_____
Total das Receitas Derivadas e Originárias		

6.2.3. Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS E CONCEDIDAS		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências recebidas	_____	_____
Total das Transferências Recebidas		
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS		
Intergovernamentais		
a União		
a Estados e Distrito Federal		
a Municípios		
Intragovernamentais		
Outras transferências concedidas	_____	_____
Total das Transferências Concedidas		

6.2.4. Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Legislativa		
Judiciária		
Essencial à Justiça		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho	_____	_____
Educação		
Cultura		
Direitos da Cidadania		
Urbanismo		
Habitação		
Saneamento		
Gestão Ambiental		
Ciência e Tecnologia		
Agricultura		
Organização Agrária		
Indústria		
Comércio e Serviços		
Comunicações		
Energia		
Transporte		
Desporto e Lazer		
Encargos Especiais	_____	_____
Total dos Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função		

6.2.5. Quadro de Juros e Encargos da Dívida

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DE DESEMBOLSOS DE PESSOAL E DEMAIS DESPESAS POR FUNÇÃO		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior

Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida	_____	_____
Total dos Juros e Encargos da Dívida		

6.3. Definições

6.3.1. Quadro Principal

Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais

- Ingressos das Operações

Compreendem as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências recebidas.

- Desembolsos das Operações

Compreendem as despesas relativas às atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal, os juros e encargos sobre a dívida e as transferências concedidas.

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

- Ingressos de Investimento

Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos.

- Desembolsos de Investimento

Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos.

Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento

- Ingressos de Financiamento

Compreendem as obtenções de empréstimos, financiamentos e demais operações de crédito, inclusive o refinanciamento da dívida. Compreendem também a integralização do capital social de empresas dependentes.

- Desembolsos de Financiamento

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida.

Caixa e Equivalentes de Caixa

Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

6.3.2. Quadro das Receitas Derivadas e Originárias

- Receitas Derivadas

Compreendem as receitas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

- Receitas Originárias

Compreendem as receitas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

6.3.3. Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas

- Transferências Intergovernamentais

Compreendem as transferências de recursos entre entes da Federação distintos.

- Transferências Intragovernamentais

Compreendem as transferências de recursos no âmbito de um mesmo ente da Federação.

6.4. Elaboração

A DFC deve ser elaborada pelo método direto e deve evidenciar as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos, de acordo com as atividades da entidade:

- a. operacionais;
- b. de investimento; e
- c. de financiamento.

A soma dos três fluxos deverá corresponder à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício de referência.

6.5. Notas Explicativas

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

O ente deverá divulgar os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato. As circunstâncias da indisponibilidade desses recursos envolvem, por exemplo, restrições legais ou controle cambial.

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

Algumas operações podem interferir na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos de caixa e equivalente de caixa podem ser afetados. Basicamente a diferença será sob o aspecto temporal. Se o ente considerar a retenção

como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo da conta caixa e equivalentes de caixa a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido.

Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções deverão ser evidenciados em notas explicativas.

A coluna “Nota” do quadro da Demonstração dos Fluxos de Caixa poderá ser utilizada para marcar a numeração sequencial das notas explicativas.

7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

7.1. Introdução

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução do patrimônio líquido da entidade. Dentre os itens demonstrados, podemos citar:

- a. os ajustes de exercícios anteriores;
- b. as transações de capital com os sócios, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- c. o superávit ou déficit patrimonial;
- d. a destinação do resultado, por exemplo: transferências para reservas e a distribuição de dividendos; e
- e. outras mutações do patrimônio líquido.

A DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)²¹.

A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

21 Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) art. 4º § 1º e § 2º.

7.2. Estrutura

<ENTE DA FEDERAÇÃO> DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO								Exercício: 20XX	
ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social / Capital social	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)	Reserva de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações / Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldos iniciais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ajustes de exercícios anteriores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aumento de capital	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Juros sobre capital próprio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Resultado do exercício	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ajustes de avaliação patrimonial	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Constituição / Reversão de reservas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dividendos a distribuir (R\$... por ação)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Saldos finais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

7.3. Definições

- **Patrimônio Social / Capital Social**

Compreende o patrimônio social das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta.

- **Adiantamento para Futuro Aumento de Capital**

Compreende os recursos recebidos pela entidade de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, quando não haja a possibilidade de devolução destes recursos.

- **Reservas de Capital**

Compreende os valores acrescidos ao patrimônio que não transitaram pelo resultado como variações patrimoniais aumentativas (VPA).

- **Ajustes de Avaliação Patrimonial**

Compreende as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela Lei nº 6.404/1976 ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

- **Reservas de Lucros**

Compreende as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades específicas.

- **Demais Reservas**

Compreende as demais reservas, não classificadas como reservas de capital ou de lucro, inclusive aquelas que terão seus saldos realizados por terem sido extintas pela legislação.

- **Resultados Acumulados**

Compreende o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou débitos acumulados da administração direta, autarquias, fundações e fundos.

A conta Ajustes de Exercícios Anteriores, que registra os efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercício anterior que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, integra a conta Resultados Acumulados.

- **Ações / Cotas em Tesouraria**

Compreende o valor das ações ou cotas da entidade que foram adquiridas pela própria entidade.

7.4. Elaboração

A DMPL será elaborada utilizando-se o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP.

O preenchimento da cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas (C) com os critérios informados nas linhas (L). Os dados dos pares de lançamentos desses critérios poderão ser extraídos através de contas de controle, atributos de contas, informações complementares ou outra forma definida pelo ente.

Nas colunas, são apresentadas as contas contábeis das quais os dados devem ser extraídos, enquanto as linhas

delimitam o par de lançamento de tais contas. Por exemplo, supondo um aumento de capital em dinheiro, o preenchimento da coluna “Patrimônio Social / Capital Social” e da linha “Aumento de Capital” deverá extrair os dados do respectivo par de lançamentos com as contas “1.1.1.0.0.00.00 – Caixa e Equivalentes de Caixa” e “2.3.1.0.0.00.00 – Patrimônio Social e Capital Social”.

8. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DCASP

8.1. Definição

Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações.

8.2. Estrutura

As notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa.

A fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades, sugere-se que as notas explicativas sejam apresentadas na seguinte ordem:

- a. Informações gerais:
 - i. Natureza jurídica da entidade.
 - ii. Domicílio da entidade.
 - iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
 - iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.
- b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:
 - i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
 - ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
 - iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.
- c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.
- d. Outras informações relevantes, por exemplo:
 - i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
 - ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
 - iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
 - iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

8.2.1. Divulgação de Políticas Contábeis

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

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

8.2.1.1. Bases de Mensuração

Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

Um caso especial são os ativos obtidos a título gratuito que devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou o valor patrimonial de fato nos termos da doação. A eventual impossibilidade de sua valoração também deve ser evidenciada em notas explicativas.

8.2.1.2. Alteração de Políticas Contábeis

A entidade deve alterar uma política contábil e divulgá-la em nota explicativa apenas se a mudança:

- a. for exigida pelas normas de contabilidade aplicáveis; ou
- b. resultar em informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial, do resultado patrimonial ou dos fluxos de caixa da entidade.

8.2.1.3. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis

Os julgamentos exercidos pela aplicação das políticas contábeis que afetem significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis devem ser divulgados em notas explicativas, por exemplo:

- a. classificação de ativos;
- b. constituição de provisões;
- c. reconhecimento de variações patrimoniais; e
- d. transferência de riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos para outras entidades.

8.2.2. Divulgação de Estimativas

As notas explicativas devem divulgar os pressupostos das estimativas dos riscos significativos que podem vir a causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos ao longo dos próximos doze meses. Devem ser detalhadas a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações.

O uso de estimativas adequadas é parte da ciência contábil e não reduz a confiabilidade das demonstrações contábeis.

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

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

9. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Consolidação das demonstrações contábeis é o processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade, excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macro agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado.

No setor público brasileiro, a consolidação pode ser feita no âmbito intragovernamental (em cada ente da Federação) ou em âmbito intergovernamental (consolidação nacional).

A consolidação nacional é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)²² e abrange todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS), a saber²³:

- a. as esferas de governo (União, estados, Distrito Federal e municípios);
- b. os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
- c. a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, foi criado no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Este mecanismo consiste na utilização do 5º nível (Subtítulo) das classes 1, 2, 3 e 4 do PCASP para identificar os saldos recíprocos nas contas de natureza patrimonial.

O PCASP indica as contas obrigatórias e o nível de detalhamento mínimo a ser utilizado pelos entes da Federação, a fim garantir a consolidação das contas nacionais.

Para fins de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, devem ser excluídos os seguintes itens, por exemplo:

- a. as participações nas empresas estatais dependentes;
- b. as transações e saldos recíprocos entre as entidades; e
- c. as parcelas dos resultados do exercício, do lucro / prejuízo acumulado e do custo dos ativos que corresponderem a resultados ainda não realizados.

Exemplo de consolidação no ente (intragovernamental):

Considere a situação hipotética em que duas entidades – Prefeitura e Autarquia – de um mesmo município iniciam o exercício com os todos os saldos zerados. Considere também as seguintes operações ocorridas no exercício XI:

- a. Recebimento do FPM pela Prefeitura (R\$ 10.000).
- b. Compra de veículo de uma empresa privada pela Prefeitura (R\$ 3.000), a prazo
- c. Prestação de serviço de limpeza urbana pela autarquia à Prefeitura (R\$ 1.000), a prazo.
- d. Publicação no Diário Oficial da União de edital de licitação da Autarquia (R\$ 1.500), a prazo.
- e. Consolidação no município (intragovernamental).

Segue a demonstração dos impactos das operações no Balanço Patrimonial das entidades:

²² Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.

²³ Lei Complementar nº 101/2000 art. 1º § 3º.

a. Recebimento do FPM pela Prefeitura (R\$ 10.000).

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	BP da Autarquia
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	
Clientes – Intra OFSS	-	
Clientes – Inter OFSS	-	
Ativo Não Circulante		
Veículos	-	
Total do Ativo	10.000	
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	-	
Fornecedores – Intra OFSS	-	
Fornecedores – Inter OFSS	-	
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício XI	10.000	
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	10.000	

Ativo Financeiro	10.000	
Ativo Permanente	-	
Passivo Financeiro	-	
Passivo Permanente	-	
Saldo Patrimonial	10.000	

b. Compra de veículo de uma empresa privada pela Prefeitura (R\$ 3.000), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	BP da Autarquia
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	
Clientes – Intra OFSS	-	
Clientes – Inter OFSS	-	
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	
Total do Ativo	13.000	
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	
Fornecedores – Intra OFSS	-	
Fornecedores – Inter OFSS	-	

Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício XI	10.000	
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	13.000	

Ativo Financeiro	10.000	
Ativo Permanente	3.000	
Passivo Financeiro	3.000	
Passivo Permanente	-	
Saldo Patrimonial	10.000	

c. Prestação de serviço de limpeza urbana pela autarquia à Prefeitura (R\$ 1.000), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	BP da Autarquia
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-
Clientes – Intra OFSS	-	1.000
Clientes – Inter OFSS	-	-
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	-
Total do Ativo	13.000	1.000
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	-
Fornecedores – Intra OFSS	1.000	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	-
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício XI	9.000	1.000
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	13.000	1.000

Ativo Financeiro	10.000	1.000
Ativo Permanente	3.000	-
Passivo Financeiro	4.000	-
Passivo Permanente	-	-
Saldo Patrimonial	9.000	1.000

d. Autarquia contrata o Diário Oficial da União para publicação de edital (R\$ 1.500), a prazo.

BALANÇO PATRIMONIAL		
	BP da Prefeitura	BP da Autarquia
Ativo Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-
Clientes – Intra OFSS	-	1.000
Clientes – Inter OFSS	-	-
Ativo Não Circulante		
Veículos	3.000	-
Total do Ativo	13.000	1.000
Passivo Circulante		
Fornecedores – Consolidação	3.000	-
Fornecedores – Intra OFSS	1.000	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	1.500
Patrimônio Líquido		
Resultados do Exercício XI	9.000	(500)
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	13.000	1.000

Ativo Financeiro	10.000	1.000
Ativo Permanente	3.000	-
Passivo Financeiro	4.000	1.500
Passivo Permanente	-	-
Saldo Patrimonial	9.000	(500)

e. Consolidação no município (intragovernamental).

BALANÇO PATRIMONIAL				
	BP da Prefeitura	BP da Autarquia	Ajustes de consolidação	Consolidado
Ativo Circulante				
Caixa e Equivalentes de Caixa	10.000	-		10.000
Clientes – Intra OFSS	-	1.000	(1.000)	-
Clientes – Inter OFSS	-	-		-
Ativo Não Circulante				
Veículos	3.000	-		3.000
Total do Ativo	13.000	1.000		13.000
Passivo Circulante				
Fornecedores – Consolidação	3.000	-		3.000

Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Fornecedores – Intra OFSS	1.000	-	1.000	-
Fornecedores – Inter OFSS	-	1.500		1.500
Patrimônio Líquido				
Resultados do Exercício XI	9.000	(500)		8.500
Total do Passivo e do Patrimônio Líquido	13.000	1.000		13.000

Ativo Financeiro	10.000	1.000	(1.000)	10.000
Ativo Permanente	3.000	-		3.000
Passivo Financeiro	4.000	1.500	(1.000)	4.500
Passivo Permanente	-	-		
Saldo Patrimonial	9.000	(500)		8.500