

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL

# **Notas Explicativas Aplicadas** às Demonstrações Contábeis Públicas

## Plenário do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul Gestão 2018/2019

### CONSELHO DIRETOR

**Presidente:** Contadora Ana Tércia L. Rodrigues

**Vice-Presidente de Gestão:** Técn. Cont. Ricardo Kerkhoff

**Vice-Presidente de Fiscalização:** Contador Paulo Gilberto Comazzetto

**Vice-Presidente de Registro:** Contador Juliano Bragatto Abadie

**Vice-Presidente de Controle Interno:** Contador Mário Kist

**Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional:** Contador Márcio Schuch Silveira

**Vice-Presidente de Relações com os Profissionais:** Contadora Elaine Görgen Strehl

**Vice-Presidente de Relações Institucionais:** Contador Celso Luft

**Vice-Presidente Técnico:** Contadora Nádia Emer Grasselli

### COMPOSIÇÃO DO PLENÁRIO

#### Conselheiros(as) Titulares

**Contadores:** Ana Tércia Lopes Rodrigues, Ane Elisa Moller Dapper, Celso Luft, Vilson José Fachin, Vinicius Rheinheimer Dinél, Ronaldo Bica Campos, Osmar Antonio Bonzanini, Grace Scherer Gehling, João Luis Lucas Maracci, Anabéli Galvan Perera, Nádia Emer Grasselli, Mário Kist, Elaine Görgen Strehl, Juliano Bragatto Abadie, Paulo Roberto da Silva, Aramis Ricardo Costa de Souza, Cristiani Fonseca de Souza, Márcio Schuch Silveira, Belonice Fátima Sotoriva, José Máximo Daronco, Laurise Martha Pugues, Luís Augusto Maciel Fernandes, Adauto Miguel Fröhlich, Paulo Gilberto Comazzetto e Gerson Luís dos Santos.

**Técnicos em Contabilidade:** Luís Fernando Ferreira de Azambuja e Ricardo Kerkhoff.

#### Conselheiros(as) Suplentes

**Contadores:** Eusélia Paveglio Vieira, Vinicius Schneider, Andréia Altenhofen, José Inacio Bresolin, Mario Antonio Karczeski, Marcelo de Deus Saweryn, Marco Aurélio Gomes Barbosa, Regina Souza Pedra, Magda Regina Wormann, Solange Daros Deõn, José Almir Rodrigues de Mattos, André Ricardo Bergamaschi, Tairo Rolim Fracasso, Marcos Fracalossi, Wanderlei José Ghilardi, Marcos Volnei dos Santos, Evanir Aguiar dos Santos, Guilherme Pressi, Alberto Amando Dietrich, Mônica Foerster e Martin Lavies Spellmeier.

**Técnicos em Contabilidade:** Cármen Alves Tigre e Carlos Jerônimo Sodrê Bilheri.

# **Notas Explicativas Aplicadas**

## às Demonstrações Contábeis Públicas



## **EDITOR**

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO  
RIO GRANDE DO SUL

Av. Praia de Belas, 1554

90110-000 Porto Alegre-RS

Fone/fax (51) 3254-9400

E-mail: [crcrs@crcrs.org.br](mailto:crcrs@crcrs.org.br)

Internet: <http://www.crcrs.org.br>

## **COORDENADORA-GERAL**

Contadora ANA TÉRCIA L. RODRIGUES – Presidente do CRCRS

## **COORDENAÇÃO DA EDIÇÃO**

Márcia Bohrer Ibañez

## **AUTORES**

### **Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Contadora Patricia Sostmeier (Coordenadora)

Contador César Volnei Mauss

Contador Rogério Silva dos Santos

Contadora Luciana Porciúncula

Contadora Andrea Simoni Keikow

Contadora Fabiana dos Santos

Contadora Juliana Daniela Rodrigues

Contadora Juliana Fofonka Leal

Contadora Sandra Regina Toledo dos Santos

Contadora Aline Alves da Silveira Possamai

Contador André Luis Bagetti

## **1ª EDIÇÃO**

Edição eletrônica

*Os conceitos emitidos neste livro são de inteira  
responsabilidade dos autores.*

Colega:

Esta publicação tem o objetivo de apresentar aos profissionais da Contabilidade, em especial aos que atuam no setor público, a definição geral e o cenário normativo sobre as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis deste setor.

Além das NBC TSP, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que vêm incorporando os padrões internacionais das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a publicação detalha diversos procedimentos, como os lançamentos contábeis para situações típicas e modelos de plano de contas e dos demonstrativos contábeis.

Trata-se de mais uma publicação do Programa de Educação Continuada deste CRCRS, disponibilizada na versão eletrônica, por intermédio da página do CRCRS ([www.crcrs.org.br](http://www.crcrs.org.br)), para consulta e/ou *download*.

Nossos sinceros agradecimentos à Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujos integrantes dedicaram seu tempo na elaboração deste livro, tendo presente o nobre sentimento de colaborar com a classe contábil gaúcha.

**Contadora ANA TÉRCIA L. RODRIGUES**  
Presidente

<b>1 INTRODUÇÃO ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NO SETOR PÚBLICO</b>	<b>9</b>
1.1 Definição e Importância das Notas Explicativas	<b>10</b>
1.2 Informações nos Normativos da STN	<b>11</b>
1.3 Informações nas Normas Internacionais	<b>13</b>
<b>2 CONTEXTO OPERACIONAL</b>	<b>15</b>
2.1 Informações Gerais	<b>15</b>
2.1.1 Forma de apresentação e redação	<b>16</b>
2.2 Principais políticas de cada ente governamental	<b>17</b>
<b>3 BALANÇO PATRIMONIAL</b>	<b>21</b>
3.1 Função das Notas Explicativas do Ativo no Balanço Patrimonial	<b>21</b>
3.1.1 Caixas e Equivalentes de Caixa	<b>22</b>
3.1.2 Créditos a Receber Curto e Longo Prazo	<b>22</b>
3.1.3 Ativos Contingentes	<b>23</b>
3.1.4 Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto e Longo Prazo	<b>23</b>
3.1.5 Estoques	<b>24</b>
3.1.6 Investimentos	<b>24</b>
3.1.7 Imobilizado	<b>26</b>
3.1.8 Intangível	<b>28</b>
3.1.9 Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente	<b>30</b>
3.1.10 Aplicação Prática das Notas Explicativas do Ativo no Balanço Patrimonial	<b>31</b>
3.2 Função das Notas Explicativas do Passivo no Balanço Patrimonial	<b>42</b>
3.2.1 Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto ou Longo Prazo	<b>43</b>
3.2.2 Empréstimos e Financiamentos a Curto ou Longo Prazo	<b>43</b>
3.2.3 Fornecedores e Contas a Pagar a Curto ou Longo Prazo	<b>44</b>

3.2.4 Obrigações Fiscais a Curto ou Longo Prazo	44
3.2.5 Obrigações de Repartições a Outros Entes	44
3.2.6 Provisões a Curto ou Longo Prazo	45
3.2.7 Demais Obrigações a Curto ou Longo Prazo	46
3.2.8 Resultado Diferido	46
3.2.9 Patrimônio Líquido	46
3.2.10 Aplicação Prática das Notas Explicativas do Passivo no Balanço Patrimonial	47
<b>4 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>	<b>58</b>
4.1 A estrutura do Balanço Orçamentário, Segundo o MCASP	58
4.2 Função das Notas Explicativas do Balanço Orçamentário	63
4.3 Modelo Prático de Notas explicativas no Balanço Orçamentário	66
4.3.1 Comportamento da Arrecadação	69
4.3.2 Execução da Despesa	70
4.3.3 Créditos Adicionais	71
4.3.4 Restos a Pagar Processados e não Processados	72
4.3.5 Resultado Orçamentário	75
4.3.6 Eventos Subsequentes	75
<b>5 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE O BALANÇO FINANCEIRO</b>	<b>76</b>
5.1 A estrutura do Balanço Financeiro, segundo o MCASP	76
5.2 Função das Notas Explicativas no Balanço Financeiro	79
5.3 Modelo Prático de Notas Explicativas no BF	80
5.3.1 Resultado Financeiro	83
5.3.2 Eventos Subsequentes	85
5.3.3 Despesas do Exercício sem Cobertura Orçamentária	85
5.3.4 Despesas de Restos a Pagar não Processados	85
5.3.5 Despesas Realizadas, mas não Empenhadas no Exercício de 2017 por Insuficiência de Dotação	86

5.3.6 Detalhamento do Superávit Financeiro por Recurso Vinculado	86
5.3.7 Da composição das Deduções da Receita Orçamentária	87
5.3.8 Outros Aspectos Relevantes	87
<b>6 NOTAS EXPLICATIVAS DA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA</b>	<b>88</b>
6.1 Características Gerais	89
6.2 Exemplo de Notas Explicativas Aplicadas à Demonstração dos Fluxos de Caixa	92
6.2.1 Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais	95
6.2.2 Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento	95
6.2.3 Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento	95
6.2.4 Caixa e Equivalentes de Caixa	96
6.2.5 Quadro das Receitas	96
6.2.6 Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas	97
<b>7 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>98</b>
7.1 A Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, segundo o MCASP	98
7.2 Função das Notas Explicativas à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	101
<b>8 NOTAS DA DEMONSTRAÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL</b>	<b>102</b>
8.1 A estrutura da Demonstração de Variação Patrimonial, segundo o MCASP	102
8.2 Prática das Notas Explicativas na DVP	104
8.2.1 Resultado Patrimonial	108
<b>9 ATIVOS CONTINGENTES, PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES</b>	<b>111</b>
9.1 Ativos contingentes	111
9.2 Provisões e Passivos contingentes	111
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>113</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>114</b>

# 1 INTRODUÇÃO ÀS NOTAS EXPLICATIVAS NO SETOR PÚBLICO

O cenário normativo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil está passando por uma grande transformação, no sentido de adoção de conceitos internacionais que permitam a comparabilidade da informação em nível mundial, bem como uma grande padronização no que diz respeito à contabilização e aos demonstrativos a serem apresentados pelos entes federativos. Além das NBC TSP, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que vêm incorporando os padrões internacionais das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), detalha diversos procedimentos, como os lançamentos contábeis para situações típicas e modelos de plano de contas e dos demonstrativos contábeis. Para alguns assuntos, há, ainda, detalhamento adicional nas Instruções de Procedimentos Contábeis (IPCs), também disponibilizadas pela STN e que, inclusive, trazem muitos elementos para a elaboração das Demonstrações Contábeis.

Porém, mesmo com os esforços recentes no sentido de melhorar a qualidade da informação contábil prestada pelo setor público do país, é verificada carência na elaboração de importante parte integrante das Demonstrações Contábeis: as Notas Explicativas. Apesar de elas trazerem diversas menções sobre esse item, como casos em que devem ser evidenciados detalhamentos adicionais, por não haver modelo padronizado e por ser uma atividade de elaboração bastante diferente das demais rotinas do contador, é verificado que há dificuldade dos profissionais na apresentação desse item.

O objetivo desta obra é auxiliar os contadores do setor público por meio de modelos e explicações detalhadas das principais situações que, à luz dos normativos existentes, devem ser evidenciadas em Notas Explicativas. Com isso, pretende-se possibilitar a publicação de informações melhores e mais completas a todos os interessados, sejam eles internos ou externos.

A presente obra está organizada, além deste capítulo introdutório, tratando da definição geral e do cenário normativo sobre as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do setor público, em mais oito capítulos, de acordo com cada demonstrativo e um anexo contendo o modelo geral de notas de um município fictício. O capítulo 2 apresenta as Notas Explicativas gerais, sobre o contexto operacional da entidade; o capítulo 3 traz o balanço patrimonial; o capítulo 4, o balanço orçamentário; o capítulo 5, o balanço financeiro; o capítulo 6, a Demonstração de Fluxos de Caixa; o capítulo 7, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; o capítulo 8, a Demonstração da Variação Patrimonial; e o capítulo 9 apresenta Outras Informações Relevantes.

## **1.1 Definição e Importância das Notas Explicativas**

Um dos desafios da Contabilidade, relativamente à evidenciação, tem sido o dimensionamento da quantidade e principalmente da qualidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das Demonstrações. As Notas Explicativas são um item importante para auxiliar nesse atendimento e para isso devem proporcionar detalhamento e precisão adequados.

De acordo com definição da STN na oitava edição do MCASP, as Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e consideradas parte integrante das Demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das Demonstrações Contábeis por seus diversos usuários, devendo 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.

No contexto do setor público, como é improvável que as Demonstrações Contábeis forneçam todas as informações que os usuários necessitem, as Notas Explicativas têm papel significativo em fornecer a informação necessária para dar suporte ao cumprimento da obrigação do governo ou de outra entidade do setor público em prestar contas (*accountability*), assim como em fornecer informação útil para a tomada de decisão.

Para o atendimento da finalidade, podem ser utilizados diversos recursos não padronizados. É possível expressar as Notas Explicativas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobar outras Demonstrações Contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento dos resultados e da situação financeira.

Ao elaborar as Notas Explicativas que acompanham as Demonstrações Contábeis, devem-se observar os normativos aprovados pela STN, bem como as normas internacionais convergidas.

## 1.2 Informações nos Normativos da STN

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 desse Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), devido à sua competência estabelecida pela Lei Complementar nº 101-2000 (LRF), de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo, bem como à competência estabelecida pela Lei nº 10.180-2001 de órgão central do Sistema de Contabilidade e de Administração Financeira Federal (STN, 2017).

Com a competência estabelecida, a STN tem instruído acerca dos procedimentos adotados para preenchimento das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320-1964, pelas demonstrações exigidas pelas NBC TSP e as 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 orientações nesse sentido têm sido dispostas principalmente na Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com o objetivo de 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) (STN, 2017).

No que diz respeito às Notas Explicativas, a oitava edição do MCASP traz recomendações acerca dos itens a serem abordados para cada demonstrativo, além de conceitos gerais bastante similares aos trazidos pela norma brasileira que trata especificamente das Notas Explicativas, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Dentro dos conceitos gerais, informa-se que as Notas Explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática, sendo que cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa. Também é apresentada uma ordem sugerida de divulgação, a fim de facilitar a compreensão e a comparação das DCASP com as de outras entidades:

- a. Informações gerais;
- b. Resumo das políticas contábeis significativas;
- c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas

Demonstrações Contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e

d. Outras informações relevantes.

São descritos os componentes de apresentação desejada em cada item e, mais detalhadamente, os critérios sobre divulgação de políticas contábeis e de estimativas.

### 1.3 Informações nas Normas Internacionais

O processo de adoção das International Public Sector Accounting Standards (Ipsas), que são editadas pelo conselho independente apoiado pela International Federation of Accountants (Ifac) para a área pública (Ipsasb), é uma parceria entre o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A adoção das mesmas normas utilizadas por diversos países possibilita a comparabilidade, em nível internacional, da contabilidade dos entes públicos brasileiros. O trabalho, iniciado em 2015, já resultou na aprovação e publicação, pelo CFC, da Estrutura Conceitual e de mais dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que vêm substituindo as NBC T 16. Até 2021, está prevista a convergência de mais uma série de outras normas.

O processo é iniciado no Grupo Assessor (GA) da Área Pública do CFC com a análise das Ipsas para a adequação dos conteúdos dos normativos internacionais à realidade brasileira. Após as considerações realizadas durante a etapa da audiência pública, as minutas são concluídas e direcionadas à análise do Plenário do Conselho Federal de Contabilidade. Se aprovadas, as NBC TSP convergidas são incorporadas ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A vigência das normas é definida de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, conforme a Portaria STN nº 548-2015. O GA conta com representantes das três esferas de governo e da academia.

As diversas NBC TSP trazem conceitos pertinentes à elaboração de Notas Explicativas relacionadas ao tema abordado em cada norma. Desde a primeira publicação, a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, já constava que a informação sobre os fatores importantes subjacentes ao resultado financeiro e à prestação de serviços de uma entidade durante o exercício financeiro e as premissas que corroboram as expectativas sobre os fatores que provavelmente irão influenciar o desempenho futuro da entidade podem ser apresentadas em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, com objetivo de auxiliar os usuários no melhor entendimento das informações.

As demais normas trazem conceitos específicos a cada assunto e que devem ser detalhados. Por exemplo, a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação traz os itens sobre o tema que devem ser evidenciados em Notas Explicativas, e a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes exige que certas informações acerca dos ativos e passivos contingentes sejam divulgadas em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, de modo a possibilitar que os usuários entendam sua natureza, valores e vencimento.

Diretamente relacionada ao tema, em 2018, foi publicada a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, trazendo descrição conceitual sobre as Notas Explicativas, como componente de informação adicional em relação àquela apresentada nas Demonstrações Contábeis. É definido que as Notas Explicativas oferecem descrições narrativas ou detalhamentos de itens divulgados nessas Demonstrações e informação sobre itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas Demonstrações Contábeis. Além disso, são apresentados ordem de apresentação e detalhamento de itens que devem ser divulgados, de maneira similar ao apresentado na NBC TG 26, mas com adequação à realidade do setor público.

Neste capítulo destacam-se as características gerais de cada ente governamental, conforme estrutura apresentada pela 8ª edição do MCASP, ao qual se apresentam as Notas Explicativas, destacando os dados gerais da entidade, se os demonstrativos são consolidados ou não, as características gerais, localização e tipo de organização, bem como as políticas contábeis significativas.

É importante lembrar que as Notas Explicativas devem ser elaboradas para cada ente, ou seja, pelo Poder Executivo, Poder Legislativo, Autarquias e Fundações Públicas e demais entidades obrigadas às normas das finanças públicas, e também de forma consolidada pelo Poder Executivo.

### 2.1 Informações Gerais

De acordo com o MCASP, as Notas Explicativas devem iniciar com as informações gerais, contendo a natureza jurídica da entidade, seu domicílio, a natureza das operações e suas principais atividades. Por fim, e muito importante, a declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

Os exemplos de Notas Explicativas apresentados no decorrer deste livro referem-se às notas das Demonstrações consolidadas, sendo importante destacar que cada ente deverá elaborar suas Demonstrações acompanhadas das Notas Explicativas.

Exemplo de Nota de Contexto Operacional:

**Nota 1 – Contexto Operacional:** *o Município ABC, entidade jurídica de direito público, estando compreendido, na Administração Direta, pelos órgãos sem personalidade jurídica do Poder Executivo, composto por 10 Secretarias Municipais, e o Poder Legislativo. Também por 2 Autarquias, as quais possuem personalidade jurídica própria de direito público interno.*

*O Município ABC, CNPJ ....., compõe o poder público municipal consolidando as Demonstrações Contábeis do Legislativo, Executivo, Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e Autarquias. Situado na Rua ....., Centro de ABC, RS, CEP ...*

*O Município ABC tem em suas atividades e operações a natureza predominante da prestação de serviços públicos de forma direta aos seus munícipes visando ao atendimento da coletividade, desempenhadas através dos Programas e Ações realizados pelos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal.*

## **Nota 2 – Diretrizes Contábeis**

**Nota 2.1. Apresentação das Demonstrações Contábeis:** *As Demonstrações Contábeis estão sendo apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais incluem as disposições contidas na Lei nº 4.320-1964, na LC 101-2000, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e as Normas Brasileiras de Contabilidade, mais especificamente as NBC TSP.*

**Nota 2.2. Formalidade da Escrituração Contábil:** *NBC ITG 2000 (R1). A entidade mantém um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo eletrônico. O registro contábil contém o número de identificação dos lançamentos relacionados ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos. As Demonstrações Contábeis, incluindo as Notas Explicativas, foram elaboradas por disposições legais e serão transcritas no “Diário” da Entidade.*

### **2.1.1 Forma de Apresentação e Redação**

Quando se trata de Notas Explicativas, a exigência de relevância deve

ser estendida à redação do texto, pois assim a informação passa a ser fidedigna conforme as normas contábeis e representando-a de forma completa, neutra e livre de erro.

Por mais que se espere que os usuários das informações contábeis tenham um mínimo de conhecimento financeiro, a maioria do público geral não entenderá termos muito técnicos, portanto é necessária a clareza das informações. Além das palavras, a fluidez do texto melhora com a eliminação de palavras repetidas ou redundantes. Exemplo disso é a apresentação das políticas contábeis empregadas nas Demonstrações, de forma resumida no início das Notas Explicativas e depois de forma detalhada na apresentação de cada elemento das Demonstrações, bastando apenas uma apresentação.

A garantia da neutralidade das informações se dá pela eliminação dos adjetivos. Qualquer indicação de fatos macro ou microeconômicos deve ser feita utilizando-se técnicas contábeis e esclarecendo seus reflexos, como, por exemplo, os ajustes a valor presente em itens do Passivo Não Circulante.

## **2.2 Principais Políticas de Cada Ente Governamental**

A entidade deve divulgar as principais políticas contábeis significativas que compreendem a base de mensuração utilizada nas Demonstrações e outras políticas que sejam relevantes para a compreensão das Demonstrações Contábeis. Ao analisar se uma política contábil deve ser utilizada, a administração sempre deve considerar se sua informação proporcionará aos usuários a melhor visão da forma como as transações estão sendo refletidas no desempenho e na posição financeira da entidade.

Devem ser divulgados, conforme o MCASP

- 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 12 meses. Devem ser detalhados a natureza e o valor contábil desses ativos e passivos na data das demonstrações.

- Sobre o imobilizado
  - O critério de mensuração ou avaliação dos ativos do Imobilizado obtidos a título gratuito;
  - Impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.
  
- Em transferências de ativos
  - Casos de divergência em relação ao valor atribuído (valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem).
  
- Intangível
  - O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração.
  
- Sobre a depreciação
  - Particularidades como bens depreciados a taxas diferentes, em função de suas características.
  
- O ajuste de exercícios anteriores, o teste de *impairment*, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização/exaustão devem ser seguidos de Notas Explicativas.

*A entidade deverá divulgar, para cada classe de ativo:*

- a) O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- b) O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- c) As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

- Perdas

Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem.

- Ajuste de exercícios anteriores
  - a) Data de corte adotada pelo ente;
  - b) Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste;
  - c) Montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada;
  - d) Foi ou não foi utilizado avaliador independente, e para quais itens do ativo;
  - e) Base de mercado usada por classe de ativo.
  
- *Impairment*
  - a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
  - b) O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
  - c) Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
  - d) Se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
  - e) Se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior;
  - f) Para um ativo individual, a natureza do ativo.
  
- Reavaliação
  - a) A data efetiva da reavaliação;
  - b) Se foi ou não foi utilizado avaliador independente;
  - c) Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
  - d) Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mer-

cado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;

e) Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

- Receita de Transação Sem Contraprestação

a) O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:

- i. Tributos, demonstrando separadamente suas principais classes;
- ii. Transferências, demonstrando separadamente suas principais classes.

b) O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação;

c) O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;

Receita de Transação Sem Contraprestação

d) O montante dos passivos reconhecidos em relação aos empréstimos subsidiados que são sujeitos a condições sobre os ativos transferidos;

e) O montante dos ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;

f) A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;

g) O montante de quaisquer passivos perdoados.

Este capítulo trata da apresentação das Notas Explicativas do ativo e passivo no Balanço Patrimonial com suas peculiaridades.

### 3.1 Função das Notas Explicativas do Ativo no Balanço Patrimonial

Conforme a NBC TSP – *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*, o ativo é um item (recurso presente) com potencial de serviços ou com capacidade de gerar benefícios econômicos, desde que tenha surgido de transação ou outro evento passado. Ressalta-se que no setor público incluem-se, entre os ativos com potencial de serviços, ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros. No setor público, a maioria dos ativos é mantida com o objetivo primordial de contribuir para o fornecimento de serviços em vez da geração de retorno comercial, sendo que tais ativos são referidos como ativos não geradores de caixa. Tais serviços podem ser para consumo coletivo ou individual. Os benefícios econômicos esperados correspondem a entradas de caixa ou reduções das saídas de caixa.

De acordo com a NBC TSP 11 (apresentação das Demonstrações Contábeis), a entidade deve apresentar os ativos circulantes e não circulantes como grupo de contas em separado no Balanço Patrimonial. Ainda em conformidade com a NBC TSP 11, será classificado como circulante o ativo que satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado;

(c) espera-se que o ativo seja realizado em até 12 meses após a data das Demonstrações Contábeis; ou

(d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TSP 12), a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos 12 meses após a data das Demonstrações Contábeis.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

A informação evidenciada nas Notas Explicativas (conforme definido na NBC TSP 11) pode incluir os detalhamentos dos montantes expostos nas Demonstrações. De forma a detalhar os aspectos mínimos de divulgação, apresentamos a descrição dos principais itens de cada grupo do Balanço.

### **3.1.1 Caixas e Equivalentes de Caixa**

Os recursos financeiros na gestão pública são centralizados pelo Sistema Financeiro de Conta Única do Tesouro, de forma a apresentar os numerários em espécie e os depósitos bancários disponíveis, bem como as aplicações financeiras de curto prazo e de alta liquidez. Embora não haja requerimento específico na norma de contabilidade pública aplicada ao setor público, geralmente são divulgadas as taxas de juros de remuneração das aplicações existentes.

Conforme o MCASP, as disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original. Quando em moeda estrangeira, é feita a conversão à taxa de câmbio vigente na data das Demonstrações Contábeis.

### **3.1.2 Créditos a Receber a Curto e Longo Prazo**

Os créditos a receber a curto prazo compreendem os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, transferências, empréstimos e financiamentos concedidos cujo vencimento ocorrerá no período de até 12 meses da data de fechamento do balanço daquele ano. Embora não haja requerimento específico na norma de contabilidade pública aplicada ao setor

público, para melhor compreensão, normalmente são apresentados a evolução dos saldos ao longo do tempo, bem como os percentuais por modalidade/tipo de crédito e os valores de ajustes para perdas que estiverem registrados.

Já os créditos a receber a longo prazo compreendem os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, transferências, empréstimos e financiamentos concedidos cujo vencimento ocorrerá em período superior a 12 meses do encerramento do balanço. Embora não haja requerimento específico na norma de contabilidade pública aplicada ao setor público, para melhor compreensão, normalmente são apresentados a evolução dos saldos ao longo do tempo, bem como os percentuais por modalidade/tipo de crédito.

No setor público, destacam-se a Dívida Ativa, bem como os respectivos ajustes para perdas, que devem ter seus critérios de cálculo divulgados.

### **3.1.3 Ativos Contingentes**

De acordo com a NBC TSP 03, os Ativos Contingentes não devem ser reconhecidos no Balanço Patrimonial. No entanto, quando a entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços for provável, informações devem ser evidenciadas em Notas Explicativas. Para tanto, as seguintes perguntas devem ser respondidas:

- a) Qual é a natureza dos Ativos Contingentes na data das Demonstrações Contábeis?
- b) Qual é a estimativa de seu efeito financeiro, quando aplicável?

### **3.1.4 Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto e Longo Prazo**

Conforme o MCASP, 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 a curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.

### 3.1.5 Estoques

De acordo com a NBC TSP 04, a entidade deve divulgar aspectos relativos às práticas contábeis adotadas, aos critérios para mensuração, as perdas e os valores e estoques dados como garantias. Para tanto, os seguintes questionamentos devem ser realizados:

- a) Qual é a classificação do total do saldo do estoque? As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados.
- b) Quais são as políticas ou os critérios utilizados para a mensuração dos estoques? Os estoques objetos desta norma devem ser geralmente mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido.
- c) Qual é o valor dos estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda?
- d) Qual é o valor dos estoques que foram reconhecidos como despesa durante o período? As perdas devem ser monitoradas e divulgadas.
- e) Qual é o valor dos estoques dados como garantias a passivos?
- f) Qual é o valor de qualquer redução dos estoques reconhecidos como despesa no resultado do período? Devem ser registradas as perdas relativas a estoques que estiveram, no período, danificados, total ou parcialmente obsoletos, ou cujos preços de venda tenham diminuído.
- g) Qual é o valor de qualquer reversão de redução do valor do estoque reconhecido no resultado do período? Nesse caso, devem ser apresentadas as circunstâncias ou acontecimentos de redução do valor dos estoques reconhecidos no resultado do período.
- h) As baixas dos estoques são contabilizadas pelo custo médio ponderado ou outro método, se assim for o caso.

### 3.1.6 Investimentos

De acordo com a NBC TSP 06, as entidades do setor público que man-

têm propriedades para auferir receitas de aluguel e para valorização do capital, com exceção das propriedades mantidas para revenda no curso normal das operações, satisfazem a definição de propriedade para investimento. Nos casos em que a propriedade que está arrendada é ocupada por sua controladora ou por outra controlada, nas Demonstrações Contábeis consolidadas do governo, a propriedade deve ser contabilizada como Ativo Imobilizado, de acordo com a NBC TSP 07.

Nos casos em que se aplica a classificação de propriedade para investimento, os seguintes aspectos de divulgação devem ser evidenciados:

- a) Qual modelo de mensuração foi utilizado? Pode ser aplicado o modelo do valor justo ou o modelo do custo.
- b) Em que circunstâncias os direitos sobre propriedades mantidas sob arrendamentos mercantis operacionais são classificados e contabilizados como propriedade para investimento caso se aplique o modelo do valor justo?
- c) Quais são os critérios utilizados para distinguir propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso normal das operações?
- d) Quais são os métodos e premissas significativos aplicados na determinação do valor justo da propriedade para investimento? Inclui-se declaração afirmando se a determinação do valor justo foi, ou não, suportada por evidências do mercado ou foi ponderada mais com base em outros fatores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis.
- e) Até que ponto o valor justo da propriedade para investimento (tal como mensurado ou divulgado nas Demonstrações Contábeis) se baseia em avaliação realizada por avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que está sendo avaliada? Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado.
- f) Quais são os valores reconhecidos no resultado do período para:

- (i) receita de aluguel de propriedade para investimento;
- (ii) gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que tenham gerado receita de aluguel durante o período; e
- (iii) gastos operacionais diretos (incluindo reparo e manutenção) provenientes de propriedade para investimento que não tenham gerado receita de aluguel durante o período.

g) Existem restrições quanto à capacidade de realização de propriedade para investimento ou à remessa de receitas e recebimentos de sua alienação? Se existirem, qual é o valor do montante?

h) Há obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento, ou para reparos, manutenção ou melhorias? Se existirem, esses valores devem ser divulgados.

De acordo com o critério de mensuração (modelo de custo ou modelo de valor justo), outros aspectos de evidenciação podem ser requeridos. Tais aspectos de divulgação estão detalhadamente explicitados na NBC TSP 06.

### **3.1.7 Imobilizado**

De acordo com a NBC TSP 07, a entidade deve divulgar aspectos relativos às práticas contábeis adotadas, aos critérios para mensuração, as taxas de depreciação (vida útil dos bens) e amortização e os valores dados como garantias. Para tanto, os seguintes questionamentos devem ser respondidos, para cada classe do ativo Imobilizado:

- (a) Quais são os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto?
- (b) Quais são os métodos de depreciação utilizados?
- (c) Quais são as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas?
- (d) Quais são o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período?

(e) Deverá ser apresentada conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

- (i) O valor total de adições;
- (ii) O valor total de alienações;
- (iii) As aquisições por meio de combinações do setor público;
- (iv) Os aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido, conforme o caso;
- (v) As perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período, conforme o caso;
- (vi) O valor da reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período, conforme o caso;
- (vii) O total de depreciações;
- (viii) As variações cambiais líquidas geradas pela conversão das Demonstrações Contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e
- (ix) outras alterações.

Em adição aos aspectos de divulgação já mencionados, são requeridas informações detalhadas, ou seja, por classe contábil, no tocante aos seguintes aspectos:

- (a) a existência e os valores de restrições a Ativos Imobilizados oferecidos como garantia de obrigações;
- (b) o valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do Ativo Imobilizado durante a sua construção;
- (c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de Ativos Imobilizados; e
- (d) se não for divulgado separadamente no corpo da Demonstração do Resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do Ativo Imobilizado que tenham sido objetos de redução ao valor recuperável, perdi-

dos ou abandonados, incluído no resultado do período.

É importante ressaltar que não há exigência de enquadrar como Ativo Imobilizado os ativos classificados como patrimônio cultural (tais como monumentos e edificações, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte). Entretanto, se assim forem classificados, deverão apresentar todos os aspectos de divulgação requeridos ao Ativo Imobilizado, além de outros requeridos exclusivamente para essa classe, conforme demonstrado na NBC TSP 07.

### 3.1.8 Intangível

De acordo com a NBC TSP 08, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de Ativos Intangíveis, fazendo a distinção entre Ativos Intangíveis gerados internamente e outros Ativos Intangíveis:

- (a) Se a vida útil é indefinida ou definida e, se definida, o prazo de vida útil ou a taxa de amortização utilizada.
- (b) Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida.
- (c) O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas por redução ao valor recuperável) no início e no final do período.
- (d) A rubrica da Demonstração do Resultado em que qualquer amortização de Ativo Intangível for incluída.
- (e) A conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
  - (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas internamente e as adquiridas em separado;
  - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda;
  - (iii) aumentos ou reduções durante o período decorrentes de reavaliações;

- (iv) perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas no resultado do período;
- (v) reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada ao resultado do período;
- (vi) qualquer amortização reconhecida durante o período;
- (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das Demonstrações Contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
- (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

De acordo com a NBC TSP 08, a entidade deve divulgar as informações fazendo a distinção entre classes dos Ativos Intangíveis. A referida norma apresenta algumas classes como exemplo de classificação por natureza do Ativo Intangível. Entretanto, enfatiza que outras classes podem ser criadas se essa informação resultar em outra mais relevante ao seu usuário. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

- (a) marcas;
- (b) títulos de publicação;
- (c) *softwares* para computador;
- (d) licenças;
- (e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- (f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- (g) Ativos Intangíveis em desenvolvimento.

Além de todos os aspectos de divulgação já mencionados, devem obrigatoriamente ser divulgados:

- (a) As informações sobre Ativos Intangíveis que apresentaram redução ao valor recuperável.
- (b) Para Ativos Intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentaram essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo.

- (c) A descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer Ativo Intangível individual material para as Demonstrações Contábeis da entidade;
- (d) Para Ativos Intangíveis adquiridos por meio de transação sem contraprestação e inicialmente reconhecidos ao valor justo:
  - (i) o valor justo inicialmente reconhecido para esses ativos;
  - (ii) o seu valor contábil; e
  - (iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo modelo do custo ou da reavaliação.
- (e) A existência e os valores contábeis de Ativos Intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de Ativos Intangíveis oferecidos como garantia de obrigações.
- (f) O valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de Ativos Intangíveis.

A entidade deve ainda divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa no período.

O Intangível é mensurado pelo seu custo histórico, menos a amortização acumulada.

A amortização acumulada está demonstrada pelo valor acumulado desde a data do início de operação na instituição acrescido da amortização do custo atribuído a partir do exercício de 2010. As amortizações são calculadas usando o método linear, considerando os custos dos ativos durante sua vida útil estimada.

### **3.1.9 Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente**

Em conformidade com o que determina o MCASP, essa conta apresenta os pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD) de forma antecipada, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão no futuro. Como exemplo, os seguros pagos antecipadamente, os adiantamentos, entre outros.

### 3.1.10 Aplicação Prática das Notas Explicativas do Ativo no Balanço Patrimonial

No quadro 1, a partir de um Balanço Patrimonial real, retirado da internet, referente a um município, são apresentados diversos exemplos de Notas Explicativas para o Ativo. Ressalta-se que foram realizadas algumas adaptações, para fins didáticos.

■ **Quadro 1:** Balanço Patrimonial consolidado de um município, adaptado didaticamente, do exercício de 2017

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>		7.232.985	6.391.037	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		2.722.015	1.069.288
Caixa e Equivalentes de Caixa	03	1.952.007	1.493.813	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		491.758	28.178
Créditos a Curto Prazo	04	444.786	971.497	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo		182.831	126.997
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	06	4.733.326	3.826.244	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		1.542.723	279.614
Estoques	07	102.866	99.483	Obrigações Fiscais a Curto Prazo		15.312	6.107
VPD Pagas Antecipadamente		-	-	Obrigações de Repartição a Outros Entes		-	-
				Provisões a Curto Prazo		-	-
				Demais Obrigações a Curto Prazo		489.391	628.391
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		10.645.937	9.800.307	<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>		7.677.511	6.270.280

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
							EM R\$
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ativo Realizável a Longo Prazo		1.424.591	1.270.608	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo		91.244	111.481
Créditos a Longo Prazo	04	1.424.591	1.270.608	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		3.254.695	3.055.630
Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo	06	-	-	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo		119.643	23.273
Estoques	07	-	-	Obrigações Fiscais a Longo Prazo		97.518	112.345
VPD Pagas Antecipadamente		-	-	Provisões a Longo Prazo		4.114.411	2.967.551
Investimentos	08	2.761.182	2.520.902	Demais Obrigações a Longo Prazo		-	-
Imobilizado	09	6.460.164	6.008.797	Resultado Diferido		-	-
Intangível	10	-	-				
Diferido		-	-				
				<b>TOTAL DO PASSIVO</b>		<b>10.399.526</b>	<b>7.339.568</b>
				<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
				Patrimônio Social e Capital Social			
				Adiantamento para Futuro Aumento de Capital			
				Reservas de Capital			
				Ajustes de Avaliação Patrimonial			
				Reservas de Lucros			
				Demais Reservas			
				<b>Resultados Acumulados</b>		<b>7.479.395</b>	<b>8.851.776</b>
				<b>(-) Ações / Cotas em Tesouraria</b>			

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
							EM R\$
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
				TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		7.479.395	8.851.776
<b>TOTAL</b>		<b>17.878.922</b>	<b>16.191.344</b>	<b>TOTAL</b>		<b>17.878.922</b>	<b>16.191.344</b>
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES							
ATIVO				PASSIVO			
ATIVO FINANCEIRO		6.955.415	5.588.952	PASSIVO FINANCEIRO		1.208.809	882.946
		-	-	Restos a Pagar Exercícios Anteriores		36.667	18.997
		-	-	Restos a Pagar do Exercício		647.689	331.531
ATIVO PERMANENTE		10.923.507	10.602.392	PASSIVO PERMANENTE		9.190.717	6.456.622
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>						<b>6.795.038</b>	<b>8.501.248</b>
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO							
ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos				Saldo dos Atos Potenciais Passivos			
Garantias e Contragarantias Recebidas				Garantias e Contragarantias Concedidas			
Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres				Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres			
Direitos Contratuais				Obrigações Contratuais			
Outros Atos Potenciais do Ativo				Outros Atos Potenciais do Passivo			
<b>DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO</b>		<b>Superávit/Déficit Financeiro</b>					
Ordinária		(1.404.457)	(580.063)				
Educação		67.948	60.114				

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
							EM R\$
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saúde		478.576	400.796				
Previdência Social - RPPS		4.763.731	3.792.967				
Previdência Social - RGPS		0	0				
Seguridade Social		219.535	51.137				
Outras Destinações de Recursos		936.912	630.524				
<b>Total</b>		<b>5.062.248</b>	<b>4.355.476</b>				

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

### 3.1.10.1 Caixas e Equivalentes de Caixa

**Nota 3:** Compreende os saldos das disponibilidades de caixa, de depósitos bancários do curto prazo e de liquidez imediata e estão distribuídos pelo exposto no quadro 2.

#### ■ QUADRO 2 - Disponibilidades

	Atual	Anterior
Caixa	7	813
Depósitos bancários conta corrente	352.000	193.000
Aplicação financeira liquidez imediata	600.000	300.000
Conta limite de saque	1.000.000	1.000.000
<b>Saldo contábil</b>	<b>1.952.007</b>	<b>1.493.813</b>

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 3.1.** Os valores em caixa de 7 são do Executivo. O Legislativo e o RPPS não possuem valores em caixa. Já os valores de depósitos bancários em conta corrente são R\$ 323.230 do Executivo e R\$ 28.770 do Poder Legislativo; não há valores para o RPPS. O valor de aplicação financeira de R\$ 536.929 é do Poder Executivo, e R\$ 63.071, do RPPS. Os demais valores em conta limite de saque pertencem ao Executivo.

**Nota 3.2.** A conta limite de saque é composta pelo saldo dos recursos públicos vinculados a convênios ou recursos especiais que não podem ser aplicados em fundos de curto prazo. Esses recursos estão disponíveis para cobrir despesas de capital ou custeio.

**Nota 3.3.** As aplicações financeiras de liquidez imediata estão avaliadas pelo valor justo e atualizadas até a data do encerramento desta Demonstração, sendo os valores da atualização contabilizados como variação patrimonial aumentativa de acordo com o regime de competência.

As informações constantes nos exemplos acima não se esgotam aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser apresentadas nas Notas Explicativas.

### **3.1.10.2 Créditos a Receber a Curto Prazo e Longo Prazo**

**Nota 4:** Os créditos a receber a curto e longo prazo foram mensurados ou avaliados pelo valor original e são detalhados pelo quadro 3:

**Quadro 3: Créditos a Receber a Curto e Longo Prazo**

Créditos a Receber	31/12/2017			31/12/2016		
	Circulante	Não Circulante	Total	Circulante	Não Circulante	Total
Créditos Tributários a Receber	202.663	187.905	<b>390.568</b>	185.980	184.980	<b>370.960</b>
Emp. e Financiamentos Concedidos	97.302	425.223	<b>522.525</b>	309.361	779.306	<b>1.088.667</b>
Dívida Ativa Tributária	108.631	1.000.478	<b>1.109.109</b>	306.931	786.430	<b>1.093.361</b>
Dívida Ativa Não Tributária	36.190	217.001	<b>253.191</b>	169.225	356.622	<b>525.847</b>
(-) Ajustes para Perdas	-	(406.016)	<b>(406.016)</b>	-	(836.730)	<b>(836.730)</b>
Total de Créditos a Receber	444.786	1.424.591	<b>1.869.377</b>	971.497	1.270.608	<b>2.242.105</b>

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 4.1. Créditos Tributários a Receber:** correspondem, a curto prazo, aos valores realizáveis em até 12 meses da data da publicação da Demonstração, sendo R\$ 40.000,00 do Poder Executivo, relativos a IPTU, ISS e Taxas a Receber, e R\$ 162.663 do RPPS, relativos aos Créditos Previdenciários Parcelados; no Legislativo, não há valores registrados em Créditos a Receber. A longo prazo, os valores correspondem a R\$ 187.905 do RPPS, relativos a Créditos Previdenciários Parcelados, valores realizáveis após os 12 meses da Demonstração Contábil; não há valores registrados para o Executivo e o Legislativo. Os registros foram realizados em conformidade com as normas, seguindo o regime de competência, de acordo com o fato gerador.

**Nota 4.2. Empréstimos e Financiamentos Concedidos:** a curto prazo, o valor de R\$ 97.302 refere-se a empréstimos e financiamentos concedidos pelo Executivo e realizáveis em até 12 meses da data da publicação da Demonstração. Não há registros de ajustes para perdas. E a longo prazo o valor de R\$ 425.223 também é do Executivo.

**Nota 4.3. Dívida Ativa Tributária e Não Tributária:** os valores em Dívida Ativa pertencem ao Executivo, detalhadas em tributárias e não tributárias. A Dívida Ativa a curto prazo foi estimada com base nos parcelamentos firmados e pela média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios, infor-

dados pelo setor de Tributos e Créditos. Está inscrita pelo seu valor original mais as atualizações de multas e juros.

**Nota 4.4. Ajustes para Perda:** Para a Dívida Ativa foi registrado ajuste para perda. O cálculo realizado levou em consideração a média ponderada dos recebimentos de cada tributo/crédito em relação aos respectivos montantes inscritos nos três últimos exercícios, obtendo-se, assim, percentual médio de recebimentos. A partir desse dado, foi possível estimar os valores das perdas esperadas referentes à Dívida Ativa, que foram registradas em contas redutoras do ativo.

Cabe ressaltar que, de acordo com o MCASP, a responsabilidade pelo cálculo de registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da Dívida Ativa. O manual não apresenta uma metodologia a ser utilizada, sendo que cada ente deverá escolher uma metodologia adequada para refletir a expectativa de recebimento de seus créditos a receber e divulgá-la em Notas. Dessa forma, a metodologia apresentada no modelo acima é sugestiva.

As informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser evidenciadas em Notas Explicativas.

### 3.1.10.3 Ativos Contingentes

**Nota 5:** Não há Ativos Contingentes a serem informados em Notas, de acordo com o que estabelece a NBC T SP 03, por não cumprirem os requisitos necessários, tanto para o Executivo quanto para o Legislativo e o RPPS.

### 3.1.10.4 Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto e Longo Prazo

**Nota 6:** O valor de R\$ 4.733.326 refere-se aos investimentos do RPPS em fundos, registrados em conformidade com as normas vigentes e avaliados

pele valor original registrado a curto prazo. Para Executivo e Legislativo não há valores registrados. Não há valores em investimentos e aplicações temporárias a longo prazo.

### 3.1.10.5 Estoques

**Nota 7:** O município efetua o controle de estoques por meio de sistema informatizado pelo centro de distribuição. No mês de dezembro do corrente ano, foi realizado inventário geral dos estoques, constatando divergências irrisórias e efetuando os devidos ajustes com perda na conta de variação patrimonial diminutiva. Todos os valores registrados baseiam-se nos relatórios apresentados pelo responsável do centro de distribuição do município.

**Nota 7.1.** Os estoques que representam os materiais em almoxarifado a serem consumidos na prestação de serviços e no curso normal das atividades da instituição totalizam R\$ 100.566 a curto prazo. São avaliados pelo custo histórico na aquisição. E a baixa dos produtos é avaliada pelo custo médio ponderado de aquisição e não excede o valor de mercado, conforme determinação legal. Não há valores registrados em estoques de longo prazo. Os bens que são de almoxarifado estão detalhados no quadro 4.

#### ■ Quadro 4: Estoques de Almoxarifado

	Atual	Anterior
Materiais e utensílios	1	1
Higiene, limpeza, segurança e proteção	865	482
Materiais engenharia/ferramentas/elétrico/predial	99.700	96.500
Saldo contábil	100.566	96.983

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 7.2.** Do total do valor, R\$ 106 pertencem ao Legislativo e referem-se a materiais de higiene, limpeza, segurança e proteção. O RPPS não possui saldos em estoque, e os demais valores pertencem ao Executivo.

**Nota 7.3.** Os estoques mantidos para distribuição gratuita e para merenda escolar pertencem ao Executivo. O preparo da comida é realizado por merendeira própria do município, que efetua a baixa dos produtos. Esses estoques possuem a entrada avaliada pelo **custo histórico** de aquisição, e as baixas, pelo custo médio ponderado, de acordo com as normas vigentes, distribuídos conforme o quadro 5.

#### ■ Quadro 5: Outros Estoques

	Atual	Anterior
Material para distribuição gratuita	2.050	2.100
Gêneros de alimentação	250	400
Saldo contábil	2.300	2.500

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

As informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser apresentadas nas Notas Explicativas.

### 3.1.10.6 Investimentos

**Nota 8:** Os investimentos compreendem 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 à manutenção da atividade da entidade.

**Nota 8.1.** Para o Executivo, os valores registrados nesse título decorrem da avaliação das participações em consórcios públicos, de acordo com as prescrições da Portaria STN nº 72-2012, e estão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, como se demonstra a seguir.

Identificação do Consórcio	Saldo no Resultado pela Equivalência Patrimonial
CONSÓRCIO INTERM SAÚDE "XX"	2.536.210

O investimento foi inicialmente registrado ao preço de custo, e o valor contábil no período, aumentado conforme o Patrimônio Líquido da investida. O valor do aumento pela equivalência patrimonial foi de R\$ 240.280, registrado contra uma conta de variação patrimonial aumentativa.

**Nota 8.2.** Para o RPPS, o valor de R\$ 224.972 refere-se a um bem imóvel destinado para locação. Tal imóvel está classificado como investimento, uma vez que não está em utilização pela entidade, assim como não se enquadra em propriedade mantida para venda no curso normal das operações. O valor total auferido de receitas provenientes de aluguéis desse imóvel no exercício foi de R\$ 11.760.

**Nota 8.3.** O Legislativo não possui valores determinados de investimentos.

As informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser evidenciadas em Notas Explicativas.

### 3.1.10.7 Imobilizado

**Nota 9:** O Imobilizado é mensurado pelo seu custo histórico, menos depreciação acumulada. Já os terrenos não são depreciados. Observa-se pelo quadro 6.

## ■ Quadro 6: Imobilizado

	Taxa (%)	Custo	Depreciação	Atual	Anterior
				Saldo	Saldo
Edifícios	1	1.968.597	(19.686)	1.948.911	1.948.836
Terrenos		1.000.000	-	1.000.000	548.738
Benfeitorias em imóveis terceiros		3.000.003	(601.040)	2.398.963	2.398.888
Obras em andamento		1.000.000		1.000.000	1.000.000
Bens móveis e imóveis	10 a 20	106.000	(15.900)	90.100	90.525
Informática	20 a 50	31.200	(9.360)	21.840	21.765
Veículos diversos	10 a 20	200	(30)	170	45
<b>Subtotal imobilizado</b>		<b>7.106.000</b>	<b>(646.016)</b>	<b>6.459.984</b>	<b>6.008.797</b>
Importações em andamento		180	-	180	-
<b>Saldo contábil</b>		<b>7.106.180</b>	<b>(646.016)</b>	<b>6.460.164</b>	<b>6.008.797</b>

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 9.1.** A depreciação acumulada está demonstrada pelo valor acumulado desde a data do início de operação na instituição acrescido da depreciação do custo atribuído a partir do exercício de 2010. As depreciações são calculadas usando o método linear, considerando os custos dos ativos durante sua vida útil estimada.

### **Nota 9.2. Movimentação do Ativo Imobilizado:**

As movimentações podem ser explicitadas pelo quadro 7.

## ■ Quadro 7: Exemplos de Movimentações do Ativo Imobilizado

	Custo Anterior	Aquisições	Transf.	Baixas	Custo Atual
Edifícios	1.968.597	-	-	-	1.968.597
Terrenos	548.738	451.262	-	-	1.000.000
Benfeitorias em imóveis terceiros	3.398.888	601.115	-	-	4.000.003
Bens móveis e imóveis	106.000	6.000	(3.000)	(3.000)	106.000
Informática	30.000	1.400	-	(200)	31.200
Veículos diversos	200	-	-	-	200
<b>Total imobilizado</b>	<b>6.046.423</b>	<b>1.059.777</b>	<b>(3.000)</b>	<b>(3.200)</b>	<b>7.106.000</b>

As informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional.

### 3.1.10.8 Intangível

**Nota 10:** Não há Ativos Intangíveis registrados de acordo com o que estabelece a NBC T SP 08, por não cumprirem os requisitos necessários, tanto para o Executivo e o Legislativo como para o RPPS.

## 3.2 Função das Notas Explicativas do Passivo no Balanço Patrimonial

Conforme o MCASP, o Passivo Circulante compreende as obrigações conhecidas e estimadas, as quais devem atender a qualquer um destes critérios: tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidas primariamente para negociação; tenham prazos estabelecidos ou esperados a curto prazo; sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade (STN, 2017).

Já o Passivo Não Circulante compreende os passivos exigíveis após 12 meses da data das Demonstrações Contábeis e que não atendem a nenhum dos critérios para classificação como Circulante.

Conforme normas vigentes, as informações relevantes ou suplementares merecem destaque nas Notas Explicativas. O detalhamento poderá ser efetuado em subclassificações e dependerá dos requisitos das NBCs TSP e da dimensão, natureza e função dos valores envolvidos. Dessa forma, as contas evidenciadas no Passivo Circulante necessitam de esclarecimentos em Notas Explicativas. Assim, a seguir apresentam-se as contas que compõem o Passivo, com destaque para as Notas.

### **3.2.1 Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto ou Longo Prazo**

Devem ser evidenciadas em Notas Explicativas todas as informações relevantes das obrigações relativas a salários, remunerações, benefícios, aposentadorias, em especial os precatórios provenientes dessas obrigações.

- Os critérios de contabilização estão de acordo com o processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais?
- As férias e o décimo terceiro foram contabilizados pelo regime de competência?
- Quais são os valores eventualmente sem execução orçamentária, ou seja, sem empenho devido a insuficiência orçamentária?
- E, ainda, a descrição detalhada dos precatórios, sejam a curto ou longo prazo.

### **3.2.2 Empréstimos e Financiamentos a Curto ou Longo Prazo**

Apresentam-se nesta conta todas as obrigações financeiras, internas ou externas, a título de empréstimos contraídos pelo ente. Todas as informações relativas aos financiamentos necessitam estar evidenciadas nas Notas Explicativas, como:

- a) Quais são os prazos para pagamento? E os juros aplicados?
- b) Qual é a instituição concedente do empréstimo?

c) Quais são os montantes individuais?

Tais informações poderão ser apresentadas de forma mais clara através de tabelas ou quadros.

### **3.2.3 Fornecedores e Contas a Pagar a Curto ou Longo Prazo**

Compreende as obrigações constituídas na aquisição de materiais, mercadorias, bem como na prestação de serviços. Os fatos registrados deverão ser esclarecidos em Notas Explicativas, quando relevantes.

As notas das contas a pagar ou fornecedores a longo prazo devem identificar os prazos para pagamento.

Pode-se apresentar os principais fornecedores, os saldos expressivos das contas a pagar, informar valores dos quais não houve execução orçamentária e que foram registrados na contabilidade com atributo "P".

### **3.2.4 Obrigações Fiscais a Curto ou Longo Prazo**

Incluem obrigações da entidade junto ao governo, de impostos, taxas e contribuições, que deverão ser evidenciadas em Notas Explicativas. Apresentar os tipos de tributos, seus valores individuais, os prazos para pagamento, em especial quando houver valor a longo prazo.

### **3.2.5 Obrigações de Repartições a Outros Entes**

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

Podem-se localizar os valores dos tributos devidos ao Estado ou à União, identificando o valor e o tipo de tributo, individualizando o valor inscrito no Passivo Circulante e no Não Circulante.

### 3.2.6 Provisões a Curto ou Longo Prazo

De acordo com a NBC TSP 03, a provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado;
- b) for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e
- c) uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

A norma traz ainda a forma de divulgação, em que deverá constar: a) o valor contábil no início e no final do período; b) provisões adicionais realizadas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes; c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período; d) valores não utilizados revertidos durante o período; e e) o aumento, no período, do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

A entidade deve também, de acordo com a NBC TSP 03, divulgar os seguintes pontos para cada tipo/classe de provisão: a) breve descrição da natureza da obrigação e do prazo esperado para qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços; b) indicativo das incertezas relacionadas ao valor ou prazo dessas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve divulgar as principais premissas realizadas acerca dos futuros eventos; e c) valores de algum reembolso previsto, apresentando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido na forma do reembolso.

Compreende os passivos de prazos ou de valores incertos, com probabilidade de ocorrerem, como, por exemplo, as provisões matemáticas dos Regimes Próprios de Previdência, as provisões para riscos trabalhistas, provisões

para riscos fiscais, entre outras. Pode-se, ainda, identificar o ano do cálculo atuarial, o responsável pelo cálculo, os valores individuais do plano previdenciário e do financeiro, quando houver ambos, bem como demais provisões que estiverem registradas.

### **3.2.7 Demais Obrigações a Curto ou Longo Prazo**

Demais obrigações da entidade junto a terceiros não inseridas nos itens anteriores, que também deverão ser evidenciadas em Notas quando relevantes.

Identificar as demais obrigações, podendo ser em forma de quadro, como por exemplo:

- a) os adiantamentos de clientes relativos às antecipações recebidas por operações de fornecimento de bens ou, ainda, a prestação de serviços em que possa ocorrer a devolução da quantia recebida caso a operação não ocorra;
- b) as obrigações provenientes de danos causados a terceiros;
- c) valores restituíveis, entre outros.

### **3.2.8 Resultado Diferido**

Refere-se a valores de variações patrimoniais aumentativas já recebidas que deverão ser reconhecidas nos resultados de exercícios futuros, sem haver qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da entidade.

### **3.2.9 Patrimônio Líquido**

Essa conta compreende: o patrimônio social da administração direta, das autarquias, fundações e fundos e o capital social das demais entidades da administração indireta; adiantamento para futuro aumento de capital; reservas de capital; ajustes de avaliação patrimonial; reservas de lucros; demais reservas; resultados acumulados; e ações/cotas em tesouraria.

### 3.2.10 Aplicação Prática das Notas Explicativas do Passivo no Balanço Patrimonial

A seguir apresenta-se, a partir do quadro 8, um Balanço Patrimonial real de um município, retirado da internet, ajustado para fins didáticos, com diversos exemplos de Notas Explicativas do Passivo Circulante e Não Circulante.

**Quadro 8:** Balanço Patrimonial consolidado de um município, exercício de 2017

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>		<b>7.232.985</b>	<b>6.391.037</b>	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		<b>2.722.015</b>	<b>1.069.288</b>
Caixa e Equivalentes de Caixa	03	1.952.007	1.493.813	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo	11	491.758	28.178
Créditos a Curto Prazo	04	444.786	971.497	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	12	182.831	126.998
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	06	4.733.326	3.826.244	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	13	1.542.723	279.614
Estoques	07	102.866	99.483	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	14	15.312	6.107
VPD Pagas Antecipadamente		-	-	Obrigação de Repartição a Outros Entes		-	-
				Provisões a Curto Prazo	15	-	-
				Demais Obrigações a Curto Prazo	16	489.391	628.391
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		<b>10.645.937</b>	<b>9.800.307</b>	<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>		<b>7.677.511</b>	<b>6.270.280</b>
Ativo Realizável a Longo Prazo		1.424.591	1.270.608	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo	11	91.244	111.481
Créditos a Longo Prazo	04	1.424.591	1.270.608	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	12	3.254.695	3.055.630
Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo	06	-	-	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	13	119.643	23.273

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Estoques	07	-	-	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	14	97.518	112.345
VPD Pagas Antecipadamente		-	-	Provisões a Longo Prazo	15	4.114.411	2.967.551
Investimentos	08	2.761.182	2.520.902	Demais Obrigações a Longo Prazo	16	-	-
Imobilizado	09	6.460.164	6.008.797	Resultado Diferido		-	-
Intangível	10	-	-				
Diferido		-	-				
				<b>TOTAL DO PASSIVO</b>		<b>10.399.526</b>	<b>7.339.568</b>
				<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
				Patrimônio Social e Capital Social			
				Adiantamento para Futuro Aumento de Capital			
				Reservas de Capital			
				Ajustes de Avaliação Patrimonial			
				Reservas de Lucros			
				Demais Reservas			
				<b>Resultados Acumulados</b>	17	<b>7.479.395</b>	<b>8.851.776</b>
				(-) <u>Ações / Cotas em Tesouraria</u>			
				<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		<b>7.479.395</b>	<b>8.851.776</b>
<b>TOTAL</b>		<b>17.878.922</b>	<b>16.191.344</b>	<b>TOTAL</b>		<b>17.878.922</b>	<b>16.191.344</b>
<b>QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES</b>							
<b>ATIVO</b>				<b>PASSIVO</b>			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		<b>6.955.415</b>	<b>5.588.952</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>		<b>1.208.809</b>	<b>882.946</b>
		-	-	Restos a Pagar Exercícios Anteriores		36.667	18.997

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
		-	-	Restos a Pagar do Exercício		647.689	331.531
ATIVO PERMANENTE		10.923.507	10.602.392	PASSIVO PERMANENTE		9.190.717	6.456.622
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>						<b>6.795.038</b>	<b>8.501.248</b>
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO							
ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos				Saldo dos Atos Potenciais Passivos			
Garantias e Contragarantias Recebidas				Garantias e Contragarantias Concedidas			
Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres				Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres			
Direitos Contratuais				Obrigações Contratuais			
Outros Atos Potenciais do Ativo				Outros Atos Potenciais do Passivo			
DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO		Superávit/Déficit Financeiro					
Descrição		Exercício Atual	Exercício Anterior				
Ordinária		(1.404.457)	(580.063)				
Educação		67.948	60.114				
Saúde		478.576	400.796				
Previdência Social - RPPS		4.763.731	3.792.967				
Previdência Social - RGPS		0	0				
Seguridade Social		219.535	51.137				
Outras Destinações de Recursos		936.912	630.524				

Continua

ANEXO 14 - BALANÇO PATRIMONIAL							
CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Total		5.062.248	4.355.476				

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

### 3.2.10.1 Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto ou Longo Prazo

**Nota 11:** Compreende o saldo das obrigações reconhecidas pelo regime de competência referente a férias, décimo terceiro salário, salários ou remunerações, bem como os encargos sociais a pagar.

**Nota 11.1.** Foram registrados no Passivo Circulante os valores pendentes de execução orçamentária (empenho e liquidação), inscritos com atributo (P) permanente, totalizando R\$ 52.000 em obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a curto prazo por indisponibilidade orçamentária e financeira, em contrapartida a uma VPD – Variação Patrimonial Diminutiva do Poder Executivo.

**Nota 11.2.** Os valores de R\$ 73.687 do Executivo e R\$ 1.897 do Legislativo são relativos às férias já devidas e inscritas conforme o regime de competência, registradas a curto prazo.

**Nota 11.3.** O valor de R\$ 91.243 inscrito no Passivo Não Circulante refere-se a precatórios do Poder Executivo a serem pagos após os 12 meses do encerramento dessas Demonstrações. O RPPS e o Legislativo não possuem precatórios a longo prazo.

**Nota 11.4.** A conta Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo apresentou uma movimentação significativa em relação ao

ano anterior devido à implantação de política de escrituração de reconhecimento de obrigação de Licença Prêmio/Assiduidade com pessoal ativo pelo regime de competência. O município registrou o reconhecimento desses valores a partir de maio/2017, o que impactou um crescimento de obrigações no valor de R\$ 230.000.

**Nota 11.5.** Os demais valores referem-se a despesas de pessoal com encargos, previdenciárias e assistenciais com a devida execução orçamentária.

As informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser apresentadas nas Notas Explicativas.

### 3.2.10.2 Empréstimos e Financiamentos a Curto ou Longo Prazo

**Nota 12:** As obrigações por empréstimos e financiamentos são apresentadas no quadro 9.

#### ■ Quadro 9: Posição dos Empréstimos e Financiamentos

	JUROS/ ENCARGO	PRAZO	CIRCULANTE		NÃO CIRCULANTE	SALDO 31/12/17
			Principal	Juros/Enc	Principal	
"A"	SELIC + 5% a.a.	10/2021	29.088,60	935,00	82.331,67	112.355,27
"B"	TJLP + 3,4% a.a.	8/2028	43.620,37	1.835,40	421.663,48	467.119,25
"C"	6% a.a.	6/2044	103.800,00	3.551,69	2.750.700,00	2.858.051,69
<b>Total do grupo</b>			<b>176.508,97</b>	<b>6.322,09</b>	<b>3.254.695,15</b>	<b>3.437.526,21</b>

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 12.1.** Os valores apresentados na tabela acima pertencem ao Poder Executivo; não há valores de empréstimos e financiamentos do RPPS e do Legislativo.

**Nota 12.2.** No exercício de 2017, houve uma nova captação de recursos, detalhada no quadro acima, com a financiadora “A”. A referida captação foi no valor de R\$ 100.000. Os financiamentos “B” e “C” referem-se a captações realizadas em exercícios anteriores.

**Nota 12.3.** O cronograma de pagamento da parcela de longo prazo dos empréstimos e financiamentos é o seguinte:

2019 .....	R\$ 176.508,96
2020 .....	R\$ 189.153,14
2021 .....	R\$ 177.982,95
2022 .....	R\$ 153.742,45
2023 em diante .....	R\$ 2.557.307,65

**Nota 12.4.** As obrigações prefixadas foram ajustadas a valor presente, já as obrigações pós-fixadas foram ajustadas considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento das Demonstrações Contábeis.

Cabe ressaltar que as informações constantes nos exemplos acima não se exaurem aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser apresentadas nas Notas Explicativas.

### 3.2.10.3 Fornecedores e Contas a Pagar a Curto ou Longo Prazo

**Nota 13:** Os valores registrados são decorrentes de obrigações junto a fornecedores de mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais dos órgãos, bem como decorrentes da prestação de serviços, diversas contas a pagar, e os valores inscritos em restos a pagar processados.

**Nota 13.1.** Os valores de curto e longo prazo das obrigações com fornecedores estão especificados a seguir, conforme a tabela 1.

## ■ Tabela 1 – Valores a Curto e Longo Prazo das Obrigações com Fornecedores

	Circulante	Não Circulante
Executivo	1.542.106	119.643
Legislativo	534	-
RPPS	83	-
<b>Total</b>	<b>1.542.723</b>	<b>119.643</b>

Fonte: Município ABC

**Nota 13.2.** Foram registrados valores pendentes de execução orçamentária, inscritos com atributo (P) permanente, totalizando R\$ 153.272 em fornecedores a pagar a curto prazo por indisponibilidade orçamentária e financeira, em contrapartida a uma VPD – Variação Patrimonial Diminutiva para o Poder Executivo.

### 3.2.10.4 Obrigações Fiscais a Curto ou Longo Prazo

**Nota 14:** O valor refere-se ao Pasep sobre a receita devida à União por parte do Poder Executivo.

É importante destacar que a informação constante no exemplo acima não se exaure aqui. São sugestões a serem seguidas pelo profissional. Caso haja outras informações relevantes nas Demonstrações, deverão ser apresentadas nas Notas Explicativas.

### 3.2.10.5 Provisões a Curto ou Longo Prazo

**Nota 15:** As obrigações de provisões a longo prazo foram reconhecidas seguindo os critérios estabelecidos na NBC TSP 03, bem como o MCASP, estando presentes, dessa forma, os três requisitos, uma vez que: a) existe uma obrigação presente resultante de eventos passados; b) é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços

para a extinção da obrigação; e c) foi possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

**Nota 15.1. O saldo das provisões é apresentado de acordo com o quadro 10.**

**Quadro 10: Saldo das Provisões**

DESCRIÇÃO	EXECUTIVO	LEGISLATIVO	RPPS	CONSOLIDADO
Provisão para Riscos Trabalhistas	89.360	-	-	89.360
Provisão para Riscos Fiscais	106.121	-	-	106.121
Provisões Matemáticas Previdenciárias	-	-	3.918.930	3.918.930
<b>Total do Grupo</b>	<b>195.481</b>	<b>0,00</b>	<b>3.918.930</b>	<b>4.114.411</b>

Fonte: Balanço Patrimonial do município ABC

**Nota 15.2.** As provisões foram reavaliadas na data de apresentação das Demonstrações Contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. No exercício de 2017, houve o provisionamento no Executivo do valor de R\$ 106.121, relativo aos riscos fiscais. Também houve uma reversão de provisionamento, no valor de R\$ 10.000.000, de riscos fiscais, por não haver mais a incerteza quanto ao valor e ao prazo do Passivo. Dessa forma, foi reconhecida a obrigação a pagar correspondente.

**Nota 15.3. Provisões para Riscos Trabalhistas:** o Executivo é parte em ações judiciais de natureza trabalhista, individuais e coletivas, e as discussões envolvem substancialmente pedidos de horas extras, adicional noturno, adicionais de insalubridade e periculosidade, indenização por acidentes de trabalho e danos morais, entre outros. Essa informação é repassada pela assessoria jurídica municipal, mediante demonstrativo específico.

**Nota 15.4. Provisões para Riscos Fiscais:** o Executivo é parte em ação judicial de natureza fiscal que envolve o questionamento da base de cálculo do Pasep do período de 2/2015 a 6/2016. Essa informação é repassada pela assessoria jurídica municipal, mediante demonstrativo específico.

**Nota 15.5.** Para o RPPS, no exercício ocorreu um provisionamento matemático previdenciário do plano financeiro, no valor de R\$ 18.697.696, e ao mesmo tempo a reversão de provisionamento, no valor de R\$ 7.077.629 do plano previdenciário. Tais lançamentos e valores são apurados por meio do cálculo atuarial realizado anualmente.

**Nota 15.6 Provisões Matemáticas Previdenciárias:** o valor refere-se ao total provisionado dos benefícios concedidos e os a conceder do RPPS, atualizados no último cálculo atuarial, qual seja, julho de 2017. O RPPS possui o plano previdenciário e o financeiro.

Indica-se, ainda, detalhar as provisões matemáticas previdenciárias, apresentando os planos, financeiro e/ou previdenciário, separados, identificando as provisões para os benefícios concedidos e a provisão para os benefícios a conceder e apresentando, ainda, os valores em aposentadoria/pensões/outros benefícios, as contribuições dos inativos, as contribuições dos pensionistas, a compensação previdenciária do plano financeiro do RPPS, bem como a cobertura de insuficiência financeira.

**Nota 15.7. Passivos Contingentes Não Provisionados:** não há passivos contingentes não provisionados, de acordo com o que estabelece a NBC T SP 03, tanto para o Executivo e o Legislativo quanto para o RPPS.

### **3.2.10.6 Demais Obrigações a Curto ou Longo Prazo**

**Nota 16:** Refere-se a valores de obrigações provenientes de danos causados a terceiros registrados pelo Executivo, bem como àqueles decorrentes

de obrigações extraorçamentárias, valores restituíveis, como as retenções, consignações, cauções, registrados pelo Executivo, Legislativo e RPPS.

### 3.2.10.7 Patrimônio Líquido

**Nota 17:** Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Esse grupo está composto pelos Resultados Acumulados, distribuídos em Déficit do Exercício, no valor de R\$ 1.302.720, Ajustes de Exercícios Anteriores, de R\$ 212.330, e Superávit de Exercícios Anteriores, no valor de R\$ 8.569.786.

**Nota 17.1.** O indicador de resultado patrimonial do exercício consiste no confronto das receitas e despesas por competência, custos e resultados, apurados segundo o princípio contábil do regime de competência.

### 3.2.10.8 Eventos Subsequentes

**Nota 18:** Não houve eventos subsequentes a serem incluídos nas Notas Explicativas do Executivo, Legislativo e RPPS.

## 3.3 Notas Explicativas na Consolidação das Demonstrações Contábeis

Conforme o MCASP, a 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 macroagregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado (STN, 2017). Para identificar a exclusão ou inclusão de transações na consolidação dos diversos níveis de governo, é utilizado o quinto nível das classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Quando da consolidação das Demonstrações Contábeis, no âmbito intragovernamental (Executivo, Legislativo, RPPS, autarquias e demais), as No-

tas Explicativas deverão ser apresentadas da mesma forma, destacando, em especial, as informações de cada ente da federação.

As Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis dos entes federados também deverão ser consolidadas, destacando as informações relevantes de cada entidade, como por exemplo:

- a. As políticas contábeis significativas de cada ente federado utilizadas para elaboração das suas Demonstrações.
- b. A depreciação apresentada refere-se a todos os órgãos? Ou a apenas um?
- c. Os valores em estoque, empréstimos, provisões a qual entidade pertencem?
- d. Outras informações relevantes.

## 4 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Este capítulo apresenta as Notas Explicativas sobre o Balanço Orçamentário.

### 4.1 A Estrutura do Balanço Orçamentário, segundo o MCASP

O Balanço Orçamentário é uma das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e regulamentado pela Lei nº 4.320/1964. Trata-se de um demonstrativo que é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, uma vez que demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Esse balanço está previsto também na Lei de Responsabilidade Fiscal, nº 101/2000. A verificação e a análise desse balanço são de extrema importância para a definição dos indicadores que nortearão a avaliação orçamentária e, em linhas gerais, da política fiscal, pelo impacto da arrecadação e pela execução da despesa pública.

Assim, o Balanço Orçamentário é desdobrado em execução orçamentária das receitas e das despesas, sendo que as receitas são detalhadas por categoria econômica e origem, com a elucidação da previsão inicial, atualizada, realizada e seu saldo. Já as despesas serão apresentadas por categoria econômica e grupo de despesa, evidenciando a dotação inicial, atualizada, despesa empenhada, liquidada, paga e o saldo da dotação. O equilíbrio do orçamento, quando são abertos créditos adicionais com superávit de exercícios anteriores, se dá por meio da soma da linha Total e da linha Saldo de Exercícios Anteriores.

Portanto, este demonstrativo é composto pelas seções:

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

Esses dados provêm das contas de Classe 5 (Orçamento Aprovado) e Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados.

A estrutura determinada pelo MCASP, 8ª edição, de 2018, é a exposta nos quadros 11, 12 e 13:

### ■ Quadro 11: Estrutura do Balanço Orçamentário

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>				
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				
RECEITA ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo (d)=(c-b)
<b>Receitas Correntes (I)</b>				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Agropecuária				
Receita Patrimonial				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
<b>Receitas de Capital (II)</b>				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I+II)</b>				

**Operações de Crédito / Refinanciamento (IV)**

Operações de Crédito Internas

Mobiliária

Contratual

Operações de Crédito Externas

Mobiliária

Contratual

**SUBTOTAL COM REFINANCIMENTO (V) = (III+IV)**

Deficit (VI)

**Total (VII) = (V+VI)**

**Saldos de Exercícios Anteriores**

**(Utilizados Para Créditos Adicionais)**

Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores

Superávit Financeiro

Reabertura de Crédito Adicionais

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f-g)
<b>Despesas Correntes (VIII)</b>						
Pessoas e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital (IX)</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>Reserva de Contingências (X)</b>						
<hr/>						
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VIII + IX + X)</b>						

<b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b>	<b>Dotação Inicial (e)</b>	<b>Dotação Atualizada (f)</b>	<b>Despesas Empenhadas (g)</b>	<b>Despesas Liquidadas (h)</b>	<b>Despesas Pagas (i)</b>	<b>Saldo da Dotação (j) = (f-g)</b>
<b>Amortização da Dívida/ refinanciamento (XII)</b>						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIA- MENTO (XIII) = (XI + XII)</b>						
Superávit (XIV)						
<b>TOTAL (XV) + (XIII + XIV)</b>						
<b>Reserva do RPPS</b>						

Fonte: STN (2017)

O quadro 11 mostra o que compõe o Balanço Orçamentário:

- Receitas Correntes e de Capital por categoria econômica;
- Despesas Correntes e de Capital por elemento de despesa;
- saldos de exercícios anteriores que se referem aos utilizados para créditos adicionais;
- recursos arrecadados em exercícios anteriores.

## ■ Quadro 12: Execução de Restos a Pagar Não Processados

<ENTE DA FEDERAÇÃO>						
EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						
Exercício: 20xx						
Incritos						
	Em Exercícios anteriores (a)	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior (b)	Liquidados (c)	Pagos (d)	Cancela- dos (e)	Saldo (f) = (a+b-d-e)
<b>Despesas Correntes</b>						
<b>Despesas de Capital</b>						
<b>TOTAL</b>						

Fonte: STN (2017)

O Quadro 12 mostra o que compõe o Balanço Orçamentário:

- execução de Restos a Pagar Não Processados e Não Processados Liquidados, dentro dos grupos de Despesas Correntes e de Capital.

## ■ Quadro 13: Execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS					
Exercício: 20xx					
Incritos					
	Em Exercícios Anteriores (a)	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior (b)	Pagos (c)	Cancelados (d)	Saldo e = (a + b + c + d)
<b>Despesas Correntes</b>					
Pessoas e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes					
<b>Despesas de Capital</b>					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
<b>Total</b>					

Fonte: STN (2017)

O quadro 13 mostra o que compõe o Balanço Orçamentário:

- execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados, dentro dos grupos de Despesas Correntes e de Capital.

Por isso, nesta Demonstração é possível identificar o resultado orçamentário da entidade, bem como avaliar quais receitas e despesas contribuíram para ele.

### 4.2 Função das Notas Explicativas do Balanço Orçamentário

As Notas Explicativas fazem parte das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e visam a facilitar sua compreensão por seus usuários. Para isso deverão ser relevantes, objetivas, sintéticas e elaboradas em linguagem clara, a fim de evidenciar o que contribuiu de forma relevante para

a formação dos resultados apresentados na Demonstração da entidade.

De acordo com o MCASP, em sua 8ª edição, para que o Balanço Orçamentário atinja seu principal objetivo, estão listadas abaixo as informações que devem constar nessas Notas Explicativas:

- nos balanços consolidados e quando forem relevantes, apresentar o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias. Nos não consolidados, apresentar os valores por poder e órgão;
- as despesas executadas por tipos de crédito (inicial, suplementar, especial e extraordinário);
- a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações;
- o resultado orçamentário que resulta da diferença da receita líquida arrecadada e a despesa empenhada, podendo ser superávit orçamentário, quando a receita arrecadada for maior que a despesa empenhada, e déficit orçamentário, quando a despesa for maior que a receita. No caso de déficit, ou seja, as despesas empenhadas forem superiores às receitas realizadas, essa diferença deverá ser lançada na linha Déficit (VI), e, quando for superávit, ou seja, as receitas realizadas forem superiores às despesas empenhadas, deverá ser evidenciado na linha do Superávit (XIII);
- as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da Lei Orçamentária Anual, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;
- os procedimentos adotados 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. Para isso, existirá a informação se as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, inscritas em restos a pagar não proces-

sados, são ou não tratadas como obrigações financeiras no Passivo Circulante. Se não forem obrigações financeiras, estarão identificadas no grupo de Contas de Controle da Execução do Orçamento, nos títulos 6.3.1.7/6.3.1.1 – Restos a Pagar não Processados a Liquidar do exercício e de exercício(s) anterior(es).

- 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.
- As notas do Balanço Orçamentário devem responder aos seguintes aspectos:

- Ocorreu excesso ou insuficiência de arrecadação? Se ocorreu insuficiência, quais foram as principais causas?

- Existem informações relevantes em relação às receitas e despesas intraorçamentárias?

- Ocorreu abertura de créditos adicionais pela utilização de superávit financeiro e reabertura de créditos especiais e extraordinários?

- Qual foi o comportamento da despesa entre as fases de empenho, liquidação e pagamento? Se ocorrer muita diferença, informar os principais fenômenos que levaram a isso.

- Qual o estoque inicial de restos a pagar processados e não processados e quanto foi executado no período?

- Qual o resultado orçamentário da instituição? Quais foram os principais pontos que ocasionaram esse resultado?

Assim, poderão ser evidenciadas situações de desequilíbrio e déficit orçamentário quando for feita a análise dos balanços orçamentários não consolidados, uma vez que poderá haver órgãos ou entidades que não possuem arrecadação de receita, mas executam despesas para prestar serviços e realizar investimentos. Essa situação deverá ser evidenciada de forma complementar nas Notas Explicativas, por meio de demonstração do montante da movimentação financeira (transferências recebidas e concedidas) relacionado à execu-

ção do orçamento do exercício.

### 4.3 Modelo Prático de Notas Explicativas no Balanço Orçamentário

A seguir apresentam-se, a partir um Balanço Orçamentário consolidado de um município, adaptado didaticamente (quadro 14), os exemplos de Notas Explicativas.

**Quadro 14:** Balanço Orçamentário consolidado de um município, adaptado didaticamente, exercício de 2017

CONSOLIDADO		2017			
EM R\$.					
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	Nota	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
<b>RECEITAS CORRENTES (I)</b>	<b>19</b>	<b>18.424.129,44</b>	<b>18.424.129,43</b>	<b>17.083.413,40</b>	<b>(1.340.716,04)</b>
Receita Tributária		6.292.291,43	6.292.291,43	5.761.285,33	(531.006,10)
Receita de Contribuições		2.036.640,09	2.036.640,09	1.910.672,40	(125.967,69)
Receita Patrimonial		355.492,28	355.492,28	600.009,27	244.516,99
Receita Agropecuária		0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Industrial		0,00	0,00	0,00	0,00
Receita de Serviços		1.757.579,33	1.757.579,33	1.681.695,22	(75.884,12)
Transferências Correntes		6.777.271,89	6.777.271,89	6.251.707,60	(525.564,29)
Outras Receitas Correntes		1.204.854,42	1.204.854,41	878.043,58	(326.810,83)
<b>RECEITAS DE CAPITAL (II)</b>		<b>1.430.564,81</b>	<b>1.430.564,81</b>	<b>580.452,16</b>	<b>(850.112,65)</b>
Operações de Crédito		1.198.817,14	1.198.817,14	502.933,59	(695.883,55)
Alienação de Bens		127.707,05	127.707,05	65.383,98	(62.323,08)
Amortização de Empréstimos		7.521,19	7.521,19	5.280,77	(2.240,41)
Transferência de Capital		96.519,43	96.519,43	6.853,82	(89.665,61)
Outras Receitas de Capital		0,00	0,00		

Continua

CONSOLIDADO		2017			
EM R\$.					
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	Nota	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (b-a)
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)					
<b>Subtotal das Receitas (IV) = (I + II + III)</b>		<b>19.854.694,25</b>	<b>19.854.694,24</b>	<b>17.663.865,56</b>	<b>(2.190.828,69)</b>
Operações de Crédito - Refinanciamento (V)		0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Internas					
Mobiliária					
Contratual					
Operações de Crédito Externas					
Mobiliária					
Contratual					
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV + V)</b>		<b>19.854.694,25</b>	<b>19.854.694,24</b>	<b>17.663.865,56</b>	<b>(2.190.828,69)</b>
<b>DÉFICIT (VII)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>TOTAL (VIII) = (VI + VII)</b>	<b>21</b>	<b>19.854.694,25</b>	<b>19.854.694,24</b>	<b>17.663.865,56</b>	<b>(2.190.828,69)</b>
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)		218.405,79			
Superávit Financeiro		218.405,79			
Reabertura de créditos adicionais					

DESPESA ORÇAMENTÁRIA		DOTAÇÃO	DOTAÇÃO	DESPESAS	DESPESAS	DESPESAS	SALDO DA
		INICIAL (d)	ATUALIZADA (e)	EMPENHADAS (f)	LIQUIDADAS (g)	PAGAS (i)	DOTAÇÃO (h) = (e - f)
<b>DESPESAS CORRENTE</b>	<b>19</b>	<b>16.626.387,81</b>	<b>17.244.608,12</b>	<b>15.817.525,96</b>	<b>15.377.632,21</b>	<b>14.710.296,71</b>	<b>1.427.082,16</b>
Pessoal e Encargos Sociais		9.717.290,58	9.941.548,85	9.571.118,08	9.566.976,08	9.073.412,40	370.430,77
Juros e Encargos da Dívida		448.727,67	317.612,86	238.036,25	236.306,62	236.269,01	79.576,61
Outras Despesas Correntes		6.460.369,56	6.985.446,41	6.008.371,63	5.574.349,51	5.400.615,30	977.074,78
<b>DESPESA DE CAPITAL</b>		<b>2.320.008,22</b>	<b>2.510.789,96</b>	<b>1.379.009,30</b>	<b>1.171.213,40</b>	<b>1.143.796,16</b>	<b>1.131.780,66</b>
Investimentos		1.767.936,32	1.792.480,83	694.584,24	496.512,64	469.280,10	1.097.896,59

Continua

DESPESA ORÇAMENTÁRIA		DOTAÇÃO	DOTAÇÃO	DESPESAS	DESPESAS	DESPESAS	SALDO DA
		INICIAL (d)	ATUALIZADA (e)	EMPENHADAS (f)	LIQUIDADAS (g)	PAGAS (i)	DOTAÇÃO (h) = (e - f)
Inversões Financeiras		142.865,71	306.245,20	306.238,92	306.238,92	306.238,92	6,28
Amortização da Dívida		409.206,19	412.063,93	378.186,14	368.461,84	368.277,14	33.877,79
<b>RESERVA DE CONTINGÊNCIA</b>		<b>165.071,43</b>	<b>85.853,91</b>				<b>85.853,91</b>
<b>RESERVA DO RPPS</b>		<b>743.226,79</b>	<b>743.226,79</b>				<b>743.226,79</b>
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (VIII)</b>	<b>23</b>	<b>19.854.694,25</b>	<b>20.584.478,78</b>	<b>17.196.535,26</b>	<b>16.548.845,61</b>	<b>15.854.092,87</b>	<b>3.387.943,52</b>
<b>AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA / REFINANCIAMENTO (IX)</b>							
Amortização da Dívida Interna							
Dívida Mobiliária							
Outras Dívidas							
<b>Amortização da Dívida Externa</b>							
Dívida Mobiliária							
Outras Dívidas							
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (X) = (VIII + IX)</b>		<b>19.854.694,25</b>	<b>20.584.478,78</b>	<b>17.196.535,26</b>	<b>16.548.845,61</b>	<b>15.854.092,87</b>	<b>3.387.943,52</b>
<b>SUPERÁVIT (XI)</b>				<b>467.330,30</b>			
<b>TOTAL (XII) = (X + XI)</b>		<b>19.854.694,25</b>	<b>20.584.478,78</b>	<b>17.663.865,56</b>	<b>16.548.845,61</b>	<b>15.854.092,87</b>	<b>3.387.943,52</b>

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

**Nota 19:** A lei orçamentária anual para o exercício de 2017 estimou a receita e fixou a despesa em R\$ 19.854.694. Esses valores encontram-se distribuídos conforme o quadro 15.

### ■ Quadro 15: Previsão Inicial da Receita e Crédito Inicial da Despesa

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Previsão Inicial da Receita	R\$ 19.854.694	R\$ 2.205.485	R\$ 0	R\$ 17.649.208
Crédito Inicial da Despesa	R\$ 19.854.694	R\$ 4.065.443	R\$ 450.685	R\$ 15.338.565

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

**Nota 20:** A diferença entre a receita do RPPS e a despesa do RPPS é custeada com aporte de recursos do Poder Executivo. No Poder Legislativo não existem receitas, sendo que somente ocorrem transferências financeiras.

#### 4.3.1 Comportamento da Arrecadação

**Nota 21:** A arrecadação da receita no exercício atingiu 88,97% do previsto inicialmente, representando uma insuficiência de arrecadação no valor de R\$ 2.190.828, pelo exposto no quadro 16.

### ■ Quadro 16: Comportamento da Arrecadação

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Receitas Correntes	R\$ (1.340.716)	R\$ 10.013	R\$ 0	R\$ (1.350.729)
Receitas de Capital	R\$ (850.112)	R\$ 0	R\$ 0	R\$ (850.112)

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

**Nota 22:** Na análise das Demonstrações do Poder Executivo, os grupos de receitas que mais contribuíram para esse resultado foram as receitas correntes, destacando-se as tributárias e transferências correntes. A primeira foi devido à estimativa de atualização de cadastros do setor de tributação, o que iria aumentar a receita, mas essa ação de atualização não ocorreu. Já no grupo das receitas de capital, destacam-se as operações de crédito que não se efetivaram por motivos de atraso de execução da obra de pavimentação da Rua Bela Cidade. No que se refere às transferências correntes, destaca-se a

queda de transferências de recursos federais no exercício.

Já na análise individualizada, tem-se que o RPPS teve um excesso de arrecadação no valor de R\$ 10.013 nas receitas correntes, o que foi ocasionado pela receita patrimonial de rendimentos de aplicação.

### 4.3.2 Execução da Despesa

**Nota 23:** Na análise do comportamento da despesa, tem-se que ocorreu uma economia de despesa no valor de R\$ 3.387.943. As naturezas de despesa que contribuíram para esse resultado foram as despesas correntes, com 42,12% do total. Dentro desse grupo destacam-se outras receitas correntes, que representam 28,84% da economia. Observa-se o exposto no quadro 17.

#### ■ Quadro 17: Execução da Despesa

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Despesas Correntes	R\$ (1.427.082)	R\$ (39.227)	R\$ (6.267)	R\$ (1.381.587)
Despesas de Capital	R\$ (1.131.780)	R\$ (6.796)	R\$ 0	R\$ (1.124.984)

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Dessa economia, 73,98% referem-se ao Poder Executivo, 0,19% ao Poder Legislativo e 1,36% ao RPPS. Esse resultado é oriundo de uma série de ações para contenção de gastos no exercício, principalmente nas despesas de manutenção do Poder Público, tais como revisão de contratos de aluguel, despesas de energia elétrica e telefônicas.

**Nota 24:** Cabe salientar que, ainda na análise da execução da despesa, a diferença entre os empenhos e liquidações das despesas correntes totalizou, de forma consolidada, o valor de R\$ 647.689. A categoria que mais contribuiu foram as Outras Despesas Correntes, em função dos empenhos feitos por estimativas durante o exercício e, por questões de não poder precisar o valor exato, permaneceram no fechamento como não processados. Já o saldo de

empenhos liquidados a pagar totalizou R\$ 694.752. A categoria que mais contribuiu para esse resultado foram as despesas de pessoal e encargos, que se referem à liquidação de férias dos servidores do município.

**Nota 25:** Já nas despesas de capital, pode ser destacado que, na classificação investimentos, ficaram empenhos como restos não processados, uma vez que se referem a empenhos globais de obras de pavimentação asfáltica no município.

### 4.3.3 Créditos Adicionais

**Nota 26:** Os Créditos Adicionais totalizaram R\$ 729.884, que foram distribuídos conforme o quadro 18, tendo sido cobertos pelo superávit financeiro do exercício anterior e pelos recursos auferidos por auxílios e convênios obtidos no exercício atual. Tais atos fizeram o orçamento inicial aumentar.

#### ■ Quadro 18: Cobertura dos Créditos Adicionais

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Superávit Financeiro	R\$ 218.405	R\$ 31.605	R\$ 0	R\$ 186.800
Auxílios e Convênios	R\$ 511.478	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 511.478

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Pelo quadro 18, observa-se que, do total de créditos adicionais abertos no exercício e que fizeram o orçamento inicial aumentar, 29,92% referem-se a superávit financeiro do exercício de 2016 e 70,08% referem-se a auxílios e convênios.

Além desses, o orçamento inicial foi alterado por meio de créditos adicionais cobertos com a redução orçamentária de outras dotações, conforme demonstrado abaixo:

Total de suplementações e créditos especiais: R\$ 1.528.350,30

Valores no Executivo: R\$ 1.212.572,30

Valores no RPPS: R\$ 80.368,00

Valores no Legislativo: R\$ 235.410,00

Destaca-se que tais valores não fazem o orçamento inicial variar quantitativamente, pois todos os aumentos de dotações foram compensados por outras reduções de dotações.

#### 4.3.4 Restos a Pagar Processados e Não Processados

As Notas referentes a restos são construídas a partir do quadro 19, que compõe o Balanço Orçamentário.

#### ■ Quadro 19: Demonstrativo de Restos a Pagar

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				(f)= (a+b-d-e)
<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>11.643,04</b>	<b>208.633,72</b>	<b>153.618,91</b>	<b>147.391,29</b>	<b>40.085,56</b>	<b>32.799,91</b>
Pessoal e Encargos Sociais		1.067,91	855,32	855,32	154,37	58,22
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes	11.643,04	207.565,81	152.763,59	146.535,97	39.931,19	32.741,69
<b>DESPESA DE CAPITAL</b>	<b>7.354,65</b>	<b>122.898,11</b>	<b>78.659,32</b>	<b>67.613,93</b>	<b>41.702,30</b>	<b>20.936,55</b>
Investimentos	7.354,65	122.898,11	78.659,32	67.613,93	41.702,30	20.936,55

Continua

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS			LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)	(f)= (a+b-d-e)				
Inversões Financeiras Amortização da Dívida							
<b>TOTAL</b>	<b>27</b>	<b>18.997,69</b>	<b>331.531,83</b>	<b>232.278,23</b>	<b>215.005,22</b>	<b>81.787,86</b>	<b>53.736,46</b>

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

**Nota 27:** Na análise consolidada dos Restos a Pagar Não Processados, tem-se que o saldo inicial era de R\$ 350.529,52 e o final foi de R\$ 53.736,45, o que representa um saldo de 15,33% do estoque inicial de restos. Na análise individualizada, tem-se o exposto no quadro 20.

#### ■ Quadro 20: Saldo Inicial e Final dos Restos a Pagar

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Saldo Anterior	R\$ 350.529	R\$ 1.799	R\$ 11.710	R\$ 337.019
Saldo Final	R\$ 53.736	R\$ 1.171	R\$ 426	R\$ 52.138

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Assim, conclui-se que o estoque inicial e final de Restos Não Processados refere-se, na sua maioria, ao Poder Executivo, sendo que o valor executado por este foi de R\$ 284.881. No RPPS, foi de R\$ 628, e no Legislativo, de R\$ 11.283.

**Nota 28:** Na análise consolidada dos Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados Liquidados, tem-se que o saldo inicial era de R\$ 358.998 e o final foi de R\$ 76.016, o que representa um saldo de 21,17% do estoque inicial de restos. Na análise individualizada, tem-se o quadro 21:

**Quadro 21: Saldo Inicial e Final dos Restos a Pagar**

	<b>Consolidado</b>	<b>RPPS</b>	<b>Legislativo</b>	<b>Executivo</b>
Saldo Anterior	R\$ 358.998	R\$ 108	R\$ 1.781	R\$ 357.108
Saldo Final	R\$ 76.016	R\$ 0	R\$ 6	R\$ 76.010

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Os valores para essas notas constam no Quadro 22, de restos, anexo ao Balanço Orçamentário.

**Quadro 22: Demonstrativo de Restos a Pagar**

<b>RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS</b>	<b>INSCRITOS</b>		<b>PAGOS (d)</b>	<b>CANCELADOS (e)</b>	<b>SALDO (f)=(a+b-d-e)</b>
	<b>EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)</b>	<b>EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)</b>			
<b>DESPESAS CORRENTE</b>	<b>2.203,00</b>	<b>281.935,83</b>	<b>159.880,87</b>	<b>83.551,24</b>	<b>40.706,72</b>
Pessoal e Encargos Sociais	382,38	64.250,33	14.267,65	44.205,74	6.159,33
Juros e Encargos da Dívida	0,00	1.571,43	1.285,71	285,71	0,00
Outras Despesas Correntes	1.820,62	216.114,07	144.327,51	39.059,79	34.547,39
<b>DESPESA DE CAPITAL</b>	<b>669,87</b>	<b>74.189,34</b>	<b>34.664,70</b>	<b>4.884,33</b>	<b>35.310,19</b>
Investimentos	669,87	66.475,05	27.150,41	4.684,33	35.310,19
Inversões Financeiras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	7.714,29	7.514,29	200,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>2.872,87</b>	<b>356.125,17</b>	<b>194.545,57</b>	<b>88.435,57</b>

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Assim, conclui-se que o estoque inicial e final de Restos Processados e Restos a Pagar Não Processados Liquidados refere-se, na sua maioria, ao Poder Executivo, sendo que o valor executado por este foi de R\$ 281.098. No RPPS, foi de R\$ 108, e no Legislativo, de R\$ 1.775.

### 4.3.5 Resultado Orçamentário

**Nota 29:** O resultado orçamentário consolidado do município foi R\$ 467.330, o qual foi gerado e exposto no quadro 23.

#### ■ Quadro 23: Resultado Orçamentário

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Receita Orçamentária > Despesa Orçamentária	R\$ 467.330	R\$ (1.332.515)	R\$ (380.132)	R\$ 2.179.978
<b>Resultado Orçamentário</b>	<b>R\$ 467.330</b>	<b>R\$ (1.332.515)</b>	<b>R\$ (380.132)</b>	<b>R\$ 2.179.978</b>

Fonte: Balanço Orçamentário do município ABC

Portanto, é possível verificar que o principal responsável pelo resultado orçamentário do exercício foi o Poder Executivo, demonstrando, assim, o equilíbrio. Já o déficit apresentado no resultado do Poder Legislativo se dá devido ao fato de esse órgão não possuir receita, mas, sim, transferência financeira. Já o déficit orçamentário do RPPS é suprido financeiramente com aportes periódicos de recursos pelo município.

### 4.3.6 Eventos Subsequentes

**Nota 30:** Após o encerramento do período contábil, não houve a necessidade de alterações ou ajustes contábeis no exercício encerrado, em nenhum dos dois poderes, nem na autarquia.

## 5 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE O BALANÇO FINANCEIRO

Este capítulo trata das Notas Explicativas no Balanço Financeiro.

### 5.1 A Estrutura do Balanço Financeiro, segundo o MCASP

A função do Balanço Financeiro (BF) é demonstrar o fluxo de entradas e saídas de dinheiro das contas caixa, bancos e aplicações financeiras no exercício financeiro (equivalente ao ano civil) para o setor público.

Os saldos das contas que integram o BF devem ser oriundos dos registros das contas do sistema patrimonial com atributo (F) do sistema financeiro. Assim, ficará evidenciado, de forma sintética, como foi o fluxo financeiro ou a movimentação financeira em termos de entradas, saídas e saldos de caixa e bancos em determinado período.

Portanto, é um quadro formado por três seções distintas:

- ingresso de receitas orçamentárias e valores extraorçamentários;
- dispêndios de despesas orçamentárias e valores extraorçamentários;
- saldos em espécie do início e do final do período.

Os dados do balanço provêm, segundo o MCASP:

- a) Classes 1 (Ativo) e 2 (Passivo) para os Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados, Saldo em Espécie do Exercício Anterior e Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte;
- b) Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) para as Transferências Financeiras Concedidas;
- c) Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) para as Transferências Financeiras Recebidas;
- d) Classe 5 (Orçamento Aprovado) para a Inscrição de Restos a Pagar; e

e) Classe 6 (Execução do Orçamento) para a Receita Orçamentária, Despesa Orçamentária e Pagamento de Restos a Pagar.

A estrutura determinada pelo MCASP, 7ª edição, de 2017, é a exposta no quadro 24:

#### ■ Quadro 24: Estrutura do Balanço Financeiro

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO</b>			
<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>			
			<b>EXERCÍCIO: 20XX</b>
<b>INGRESSOS</b>			
	<b>Nota</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Receita Orçamentária (I)</b>			
<b>Ordinária</b>			
<b>Vinculada</b>			
Recursos Vinculados à Educação			
Recursos Vinculados à Saúde			
Recursos Vinculados à Previdência - RPPS			
Recursos Vinculados à Previdência - RGPS			
Recursos Vinculados à Assistência Social			
(...)			
Outras Destinações de Recursos			
<b>Transferências Financeiras Recebidas (II)</b>			
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências para Aportes de Recursos para RPPS			
Transferências Recebidas Aportes de Recursos para RGPS			
<b>Recebimentos Extraorçamentário (III)</b>			
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados			
Inscrição de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Recebimentos Orçamentários			
<b>Saldo do Exercício Anterior (IV)</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
<b>Total (V) = (I+II+III+IV)</b>			

Continua

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO</b>			
<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>			
			<b>EXERCÍCIO: 20XX</b>
<b>DISPÊNDIOS</b>			
	<b>Nota</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Despesa Orçamentária (I)</b>			
<b>Ordinária Vinculada</b>			
Recursos Destinados à Educação			
Recursos Destinados à Saúde			
Recursos Destinados à Previdência - RPPS			
Recursos Destinados à Previdência - RGPS			
Recursos Destinados à Assistência Social (...)			
Outras Destinações de Recursos			
<b>Transferências Financeiras Concedidas (II)</b>			
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária			
Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para RPPS			
Transferências Concedidas Recebidas Aportes de Recursos para RGPS			
<b>Pagamentos Extraorçamentários (III)</b>			
Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados			
Pagamentos de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Orçamentários			
<b>Saldo do Exercício Seguinte (IV)</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
<b>TOTAL (V) = ( I + II + III + IV)</b>			

Fonte: STN (2017).

O quadro 24 mostra o que compõe o Balanço Financeiro:

- a receita orçamentária realizada por vínculo;
- a despesa orçamentária executada por vínculo;
- os recebimentos e pagamentos extraorçamentários;
- as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária;
- saldo inicial e final em espécie.

Dessa forma, o entendimento dessa demonstração é que seu resultado advém:

*Saldo final para o exercício seguinte = Saldo inicial em dinheiro + ingressos – pagamentos.*

Um destaque importante deve ser dado: o registro da despesa orçamentária se dá pelo seu valor empenhado e não pago. Ora, isso é uma incoerência se estamos tratando do fluxo de ingressos e saídas de caixa. Então, o que deveria estar listado no balanço seriam os empenhos pagos. Assim, existe a diferença de restos a pagar (despesa empenhada – paga), que deve ser anulada para possibilitar o fechamento do saldo final. Por isso, essa diferença é lançada do lado das receitas para possibilitar o fechamento da movimentação financeira, anulando o valor lançado a maior no lado das despesas.

Pela análise do BF, consegue-se visualizar qual foi o resultado da movimentação financeira no período. Se o saldo final for maior que o inicial, ocorreram ingressos maiores que os dispêndios. Porém, nesse caso, não significa superávit financeiro, pois nessa movimentação constam os ingressos extra-orçamentários que podem justificar o aumento do saldo das disponibilidades.

Por essa visão, nessa Demonstração se consegue obter um diagnóstico exato dos motivos que levaram o município a dispor de seu saldo financeiro atual.

## 5.2 Função das Notas Explicativas no Balanço Financeiro

Nesse contexto, a função das Notas Explicativas é explicar quais aspectos de gestão e/ou contábeis contribuíram de forma relevante para a formação dos resultados apresentados na Demonstração em si.

Portanto, podemos listar alguns deles:

1. As conciliações bancárias estão sendo realizadas tempestivamente? Há algum ajuste importante e relevante que foi realizado que cause um grande impacto no saldo financeiro do ano?
2. Restos a pagar não processados foram mantidos e não estornados? Qual é o valor deles?

3. O município pagou de forma correta as retenções que compõem o extraorçamentário? Ou se apropriou indevidamente desses valores para cobrir custos operacionais normais? Qual é o valor dessa apropriação?
4. As cauções recebidas para garantir contratos de execução de obras e serviços foram lançadas como receita extra e estão sendo mantidas em contas correntes específicas ou seus valores foram utilizados para pagamentos de outras despesas?
5. Valores depositados em juízo, a título de bloqueios, depósitos judiciais e precatórios a pagar?
6. O detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos pode ser apresentado em quadros elaborados nas Notas Explicativas, para demonstrar o montante e a relevância das deduções no total de receita arrecadada.

Portanto, é preciso analisar todo e qualquer fato contábil que possa ter impactado de forma relevante o aumento ou a redução do saldo de caixa no Balanço Financeiro para então tecer explicações detalhadas a respeito.

### **5.3 Modelo Prático de Notas Explicativas no BF**

Para exemplificar de uma forma mais didática a utilização das notas no BF, será utilizada uma Demonstração real ajustada, obtida na internet. O município de ABC apresenta os Balanços Financeiros do Poder Executivo, Poder Legislativo e da autarquia de RPPS.

## ■ Quadro 25: Balanço Financeiro consolidado de um município, adaptado didaticamente, exercício de 2017

CONSOLIDADO				2017			
				EM R\$			
Ingressos				Despêndios			
TÍTULO	NOTA	EXERC. ATUAL	EXERC. ANTERIOR	TÍTULO	NOTA	EXERC. ATUAL	EXERC. ANTERIOR
<b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b>	<b>44</b>	<b>17.663.865,56</b>	<b>7.045.026,05</b>	<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>		<b>17.196.535,26</b>	<b>16.984.615,95</b>
<u>Ordinária</u>		<b>9.280.322,35</b>	<b>9.081.644,95</b>	<u>Ordinária</u>		<b>9.608.554,23</b>	<b>9.880.526,26</b>
<u>Vinculada</u>		<b>8.383.543,21</b>	<b>7.963.381,10</b>	<u>Vinculada</u>		<b>7.587.981,03</b>	<b>7.104.089,69</b>
Educação		2.524.494,18	2.408.484,58	Educação		2.103.611,69	1.989.595,89
Saúde		3.784.308,66	3.637.682,54	Saúde		4.359.009,02	4.144.243,71
Previdência Social - RPPS		1.083.708,07	866.418,00	Previdência Social - RPPS		168.163,25	61.590,79
Previdência Social - RGPS		-	-	Previdência Social - RGPS		100.811,81	111.340,06
Seguridade social		132.726,61	130.661,28	Seguridade social		86.872,74	102.152,31
Outras Destinações de Recursos		858.305,69	920.134,70	Outras Destinações de Recursos		769.512,52	695.166,93
<b>TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS</b>		<b>4.232.410,32</b>	<b>6.091.352,02</b>	<b>TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS</b>		<b>4.177.845,16</b>	<b>6.007.333,47</b>
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária		1.729.411,94	3.622.090,85	Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária		1.729.411,94	3.622.090,86
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária		4.946,92	3.948,44	Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária		4.946,92	4.110,93
Transferências Recebidas para Aportes de Recursos para o RPPS		2.041.077,27	1.868.757,85	Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RPPS		2.041.077,27	1.868.757,85
Transferências Recebidas para Aportes de Recursos para o RGPS		-	-	Transferências Concedidas para Aportes de Recursos para o RGPS		-	-
Outros Acréscimos		456.974,19	596.554,88	Outros Decréscimos		402.409,03	512.373,83

Continua

CONSOLIDADO

2017

EM R\$

Ingressos				Dispêndios			
TÍTULO	NOTA	EXERC. ATUAL	EXERC. ANTERIOR	TÍTULO	NOTA	EXERC. ATUAL	EXERC. ANTERIOR
<b>RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS</b>		<b>9.636.018,77</b>	<b>10.403.660,68</b>	<b>PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS</b>		<b>8.640.875,95</b>	<b>9.830.715,61</b>
Inscrição de Restos a Pagar Não Processados	42	647.689,65	331.531,83	Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados		215.005,22	299.045,15
Inscrição de Restos a Pagar Processados		694.752,74	356.125,17	Pagamentos de Restos a Pagar Processados		194.545,57	196.790,70
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		4.560.679,30	5.996.073,75	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		4.356.784,89	5.431.622,04
Outros Recebimentos Extraorçamentários		3.732.897,08	3.719.929,93	Outros Pagamentos Extraorçamentários		3.874.540,27	3.903.257,72
<b>SALDO EM ESPÉCIE DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>		<b>5.320.056,36</b>	<b>4.602.682,64</b>	<b>SALDO EM ESPÉCIE P/O EXERCÍCIO SEGUINTE</b>		<b>6.837.094,64</b>	<b>5.320.056,36</b>
Caixa e Equivalentes de Caixa		1.493.812,06	1.820.489,80	Caixa e Equivalentes de Caixa		1.952.005,46	1.493.812,06
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		-	-	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	39	151.762,52	-
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo		3.826.244,30	2.782.192,84	Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo		4.733.326,66	3.826.244,30
<b>TOTAL</b>		<b>36.852.351,01</b>	<b>38.142.721,39</b>	<b>TOTAL</b>		<b>36.852.351,01</b>	<b>38.142.721,39</b>

Fonte: Balanço Financeiro do município ABC

### 5.3.1 Resultado Financeiro

**Nota 31:** O resultado financeiro consolidado do município como um todo, R\$ 1.517.038 (100%), foi gerado e exposto no quadro 26:

- Poder Executivo:	R\$ 555.973	= 36,7%
- Poder Legislativo:	R\$ 4.227	= 0,3%
- Autarquia do RPPS:	R\$ 956.838	= 63%

#### ■ Quadro 26: Resultado Financeiro

	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Receita Orçamentária > Despesa Orçamentária	R\$ 467.331	R\$ (1.332.515)	R\$ (380.132)	R\$ 2.179.978
Recebimentos Extras > Pagamentos Extras	R\$ 995.142	R\$ 195.807	R\$ 8.705	R\$ 790.630
Transferências Recebidas > Concedidas	R\$ 54.565	R\$ 2.093.546	R\$ 375.654	R\$ (2.414.635)
<b>Resultado Financeiro</b>	<b>R\$ 1.517.038</b>	<b>R\$ 956.838</b>	<b>R\$ 4.227</b>	<b>R\$ 555.973</b>

Fonte: Balanço Financeiro do município ABC

**Nota 32:** É possível verificar que o principal responsável pelo aumento das disponibilidades financeiras consolidadas foi a autarquia de RPPS (63%), cujo recurso não pode ser utilizado para nenhum outro fim que não seja pagamento de aposentadorias e pensões, conforme determina a legislação previdenciária.

**Nota 33:** No Poder Legislativo e na autarquia, não ocorreram ajustes ou situações que merecem destaque nas Notas Explicativas, além desta.

**Nota 34:** No RPPS, os valores dos grupos “Outros Acréscimos” e “Outros Decréscimos” referem-se à atualização de aplicações financeiras em títulos, em que mensalmente são levados a valor de mercado nas contas de aplicação, porém a receita orçamentária somente é reconhecida no momento da venda do título, o que faz necessário esse ajuste.

**Nota 35:** Já no Executivo, o resultado financeiro evidenciado no Balanço foi um aumento de R\$ 555.973 no saldo das disponibilidades no final do ano, em relação ao ano anterior.

**Nota 36:** O Executivo arrecadou no ano de 2017, como recebimentos extraorçamentários, o valor de R\$ 7.628.444, porém pagou durante o próprio ano apenas R\$ 6.837.814, o que contribuiu para que o saldo financeiro aumentasse R\$ 790.630. A maior parte desse crescimento extraorçamentário foi gerada pela Inscrição de Restos a Pagar, conforme apresenta o quadro 27.

#### ■ **Quadro 27:** Exemplo de Recebimento Extraorçamentário

Recebimentos Extraorçamentários	Consolidado	RPPS	Legislativo	Executivo
Aumento dos Depósitos Restituíveis/ Outros Recebimentos Extras	R\$ 62.251	R\$ (14.315)	R\$ 1.691	R\$ 74.875
Inscrição de Restos a Pagar	R\$ 1.342.441	R\$ 210.797	R\$ 14.035	R\$ 1.117.609
Pagamento de Restos	R\$ (409.550)	R\$ (674)	R\$ (7.021)	R\$ (401.855)
<b>Crescimento do Saldo Financeiro</b>	<b>R\$ 995.142</b>	<b>R\$ 195.808</b>	<b>R\$ 8.705</b>	<b>R\$ 790.629</b>

Fonte: Balanço Financeiro do município ABC

**Nota 37:** Convém destacar que em dezembro o saldo final do grupo de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados (que registra as retenções, cauções e demais valores de terceiros) era de R\$ 445.707, sendo que, nesse valor, R\$ 185.022 são retenções realizadas no próprio mês de dezembro e que serão repassadas no início do ano seguinte e R\$ 57.964 são Cauções e Retenções contratuais que serão devolvidas apenas nos termos de contratos. Por se tratar de valores de terceiros, para fins de análise, esse total deve ser reduzido das disponibilidades.

**Nota 38:** Todas as retenções extraorçamentárias são registradas em contas específicas, no Passivo do município.

**Nota 39:** O valor de R\$ 151.762, saldo final de Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados (que compõe o saldo em espécie para o exercício seguinte), é composto pelos bloqueios, depósitos judiciais e valores depositados aos tribunais a título de precatórios, que até o exercício anterior estavam sendo escriturados em outras contas contábeis e em 2017 foram transferidos para esse grupo específico de contas que ficam destacadas no Demonstrativo.

### 5.3.2 Eventos Subsequentes

**Nota 40:** Após o encerramento do período contábil, não houve a necessidade de alterações ou ajustes contábeis no exercício encerrado, em nenhum dos dois poderes, nem na autarquia.

### 5.3.3 Despesas do Exercício Sem Cobertura Orçamentária

**Nota 41:** No ano de 2017 foi empenhado como “despesas de exercícios anteriores” o valor de R\$ 100.000, referente a despesas realizadas em 2016, mas que não foram empenhadas naquele exercício por falta de dotação orçamentária.

No Legislativo e na autarquia não ocorreu tal fato.

### 5.3.4 Despesas de Restos a Pagar Não Processados

**Nota 42:** Foram mantidos os restos a pagar não processados no valor de R\$ 630.108, no Poder Executivo, porque as disponibilidades financeiras suportaram tais valores. Além disso, são empenhos realizados em dotações que não estavam previstas no orçamento do ano seguinte.

No Legislativo, foram mantidos R\$ 11.610, pelos mesmos motivos anteriores.

Na autarquia, foram mantidos R\$ 5.970, pelos mesmos motivos anteriores.

### 5.3.5 Despesas Realizadas, mas Não Empenhadas no Exercício de 2017 por Insuficiência de Dotação

**Nota 43:** Ao final do exercício de 2017, restou registrado no Balanço Patrimonial o valor de R\$ 205.272, referente a despesas que não puderam ser empenhas no exercício por falta de dotação orçamentária. Portanto, tais valores transitarão pelo orçamento do ano de 2018, obrigatoriamente, para poderem ser pagas.

Não ocorreu tal fato no Legislativo e na autarquia.

### 5.3.6 Detalhamento do Superávit Financeiro por Recurso Vinculado

**Nota 44:** O quadro 28 demonstra o detalhamento das deduções da receita orçamentária por fonte/destinação de recursos, para demonstrar o montante e a relevância das deduções no montante de receita arrecadada.

#### ■ Quadro 28: Receita Orçamentária por Fonte/Destinação de Recursos

ESPECIFICAÇÃO	RECEITA ORÇAMENTÁRIA	DEDUÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	SALDO
<b>Ordinária</b>	<b>9.296.249</b>	<b>(15.927)</b>	<b>9.280.322</b>
<b>Vinculada</b>	<b>9.082.915</b>	<b>(699.372)</b>	<b>8.383.543</b>
Educação	3.220.303	(695.795)	2.524.508
Saúde	3.786.464	(2.156)	3.784.308
Previdência Social – RPPS	1.085.128	(1.421)	1.083.707
Previdência Social – RGPS			
Seguridade Social	132.726		132.726
Outras Destinações de Recursos	858.294		858.294
<b>TOTAL</b>	<b>18.379.164</b>	<b>(715.299)</b>	<b>17.663.865</b>

Fonte: Balanço Financeiro do município ABC

### 5.3.7 Da Composição das Deduções da Receita Orçamentária

**Nota 45:** Durante o ano de 2017, foram realizadas as seguintes deduções de receita orçamentária:

- a) os descontos incondicionais concedidos representaram 40% das deduções;
- b) renúncias de receitas e isenções: 20%;
- c) perda para o Fundeb: 40%.

### 5.3.8 Outros Aspectos Relevantes

**Nota 46:** As conciliações bancárias são realizadas diariamente pela tesouraria municipal e mensalmente revisadas pela Contadoria.

## 6 NOTAS EXPLICATIVAS DA DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, editada pelo CFC conforme as normas vigentes, contempla situações em que os governos ou outras entidades do setor público destinam recursos orçamentários ou alocações orçamentárias de fundos para financiar operações da entidade e não é feita distinção precisa da destinação dos recursos desses fundos entre atividades correntes, capital de giro e capital integralizado.

Nesse caso, deve-se deixar clara a destinação dos recursos para a correta contabilização e evidenciação em Notas Explicativas, especificando o financiamento de atividades mantidas com os recursos extraídos dos fundos movimentados para suporte financeiro de tal fim.

Já de forma complementar, também se deve observar que, quando a entidade não é capaz de identificar separadamente recursos ou alocações orçamentárias entre atividades correntes, capital de giro e capital integralizado, esses recursos ou alocações orçamentárias devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, e esse fato deve ser divulgado nas Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis.

Logo, quando não for possível identificar essas movimentações no orçamento das entidades, esses recursos devem ser alocados como destinados à manutenção das atividades operacionais do ente público. Ora, não será possível deixar tais recursos disponíveis para custear outras atividades que não estejam explicitamente vinculadas a finalidades específicas do ente governamental, sob risco de alocação equivocada, sendo, portanto, necessária a divulgação por meio de Notas Explicativas.

As atividades são aquelas advindas da entidade que não as de investimento e de financiamento daquelas exercidas pelo governo, ou seja, são as ligadas à manutenção da estrutura pública.

## 6.1 Características Gerais

Quanto à apresentação dos fluxos de caixa para essas atividades operacionais, as entidades que elaboram e apresentam tais fluxos usando o **método direto** “são incentivadas também a apresentar a conciliação do resultado das suas atividades usuais com o fluxo de caixa líquido de atividades operacionais”.

O método direto proporciona informações que, de um lado, podem ser úteis na estimativa de fluxos de caixa futuros e, de outro, não estão disponíveis no método indireto.

Objetos como as transações que não envolvem o uso de caixa, como aquisições financiadas e os saldos de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato, se constituem em itens que devem conter Notas Explicativas.

Pela norma, devem ainda ser observadas as transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa. Estas não devem ser incluídas na Demonstração dos Fluxos de Caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de investimento e de financiamento.

As atividades de investimento e de financiamento não impactam diretamente os fluxos de caixa correntes, embora afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A não inclusão dessas transações que não envolvem caixa na Demonstração dos Fluxos de Caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. São exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa:

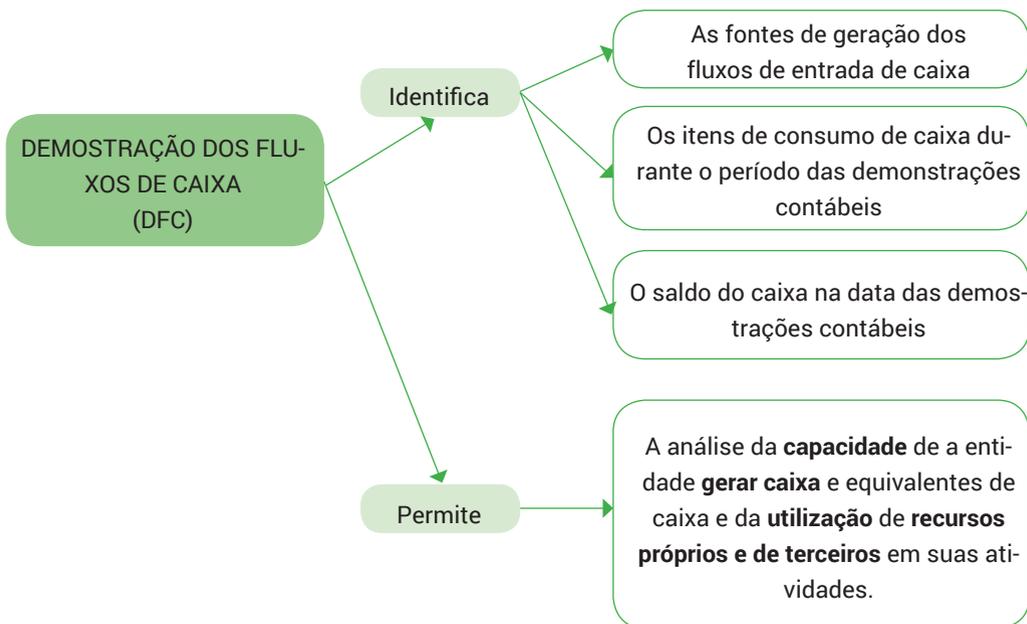
- (a) a aquisição de ativos por meio da troca de ativos, por meio da assunção direta do respectivo passivo ou, ainda, por meio de arrendamento financeiro; e
- (b) a conversão de dívida com terceiros em patrimônio líquido.

Nas outras divulgações, no que se refere à Demonstração do Fluxo de Caixa, as informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, junto com as respectivas descrições contidas em Notas Explicativas, é recomendada e pode incluir:

- o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito; e
- o montante e a natureza de saldos de caixa não disponíveis.

Na figura 1 estão ilustradas as relações que o fluxo de caixa no setor público assume como informação importante da Contabilidade.

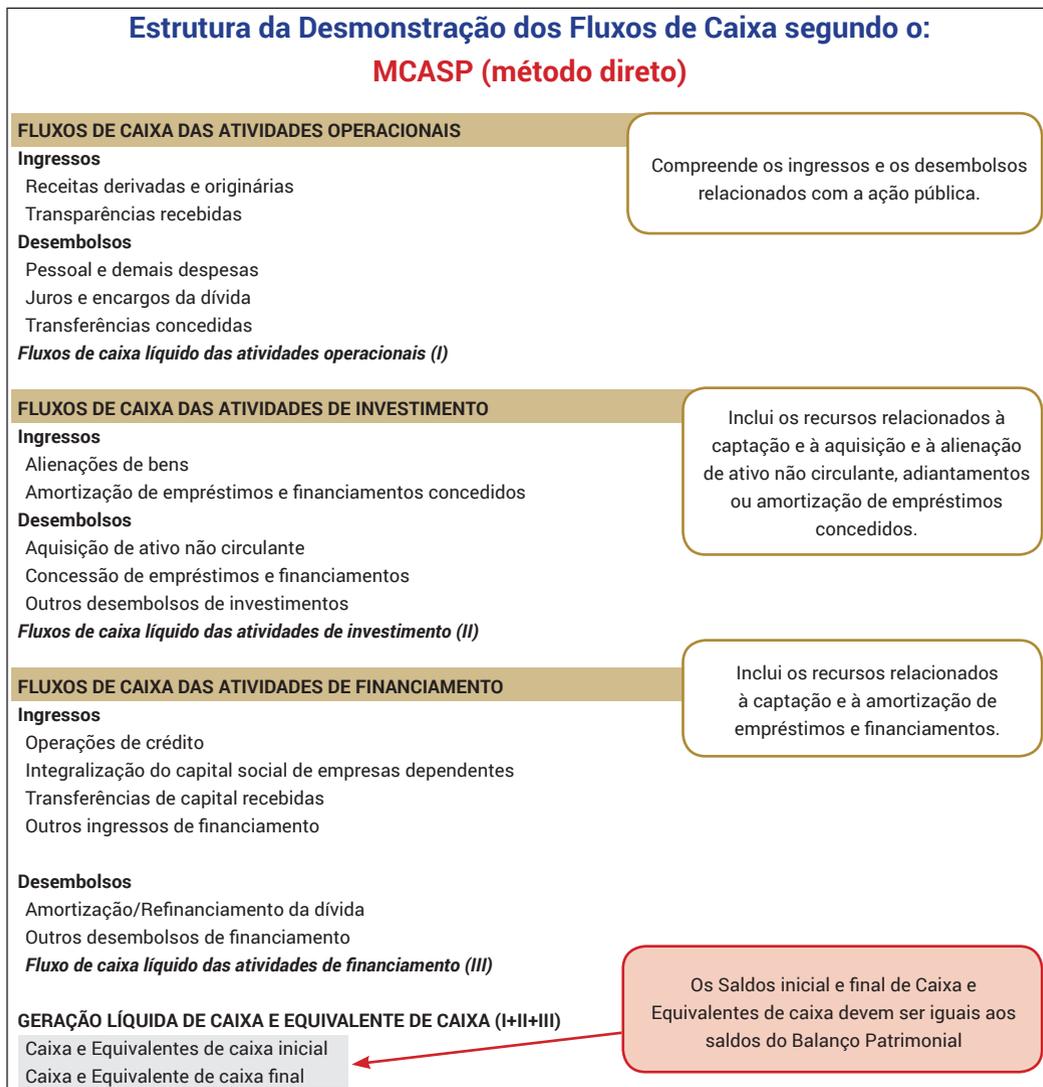
Definição da Demonstração dos Fluxos de Caixa segundo o: **MCASP**



**Figura 1:** Fluxo de Caixa

Fonte: STN (2017)

Já na figura 2, está ilustrado o método direto como maneira de agregar as diversas informações com os recursos captados nas mais diversas formas de ingresso e suas saídas como desembolso.



**Figura 2:** Estrutura da DFC pelo Método Direto

Fonte: STN (2017)

## 6.2 Exemplo de Notas Explicativas Aplicadas à Demonstração dos Fluxos de Caixa

Quanto à utilização das Notas Explicativas na Demonstração do Fluxo de Caixa, de forma mais didática, será utilizada uma demonstração real, obtida na internet, mas adaptada para esse fim. O município de ABC apresenta a Demonstração do Fluxo de Caixa do Poder Executivo, Poder Legislativo e da autarquia de RPPS.

### ■ Quadro 29: Demonstração Consolidada e Adaptada Didaticamente dos Fluxos de Caixa de um Município, exercício de 2017

CONSOLIDADO		2017	
		Em R\$	
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (I) = (IV-V)</b>		<b>2.164.606,20</b>	<b>1.749.042,93</b>
<b>INGRESSOS IV</b>	<b>47</b>	<b>29.609.400,10</b>	<b>32.282.923,92</b>
<b>Receitas Derivadas e Originárias</b>		<b>10.831.705,80</b>	<b>10.325.014,54</b>
Receita Tributária		5.761.285,33	5.460.082,99
Receita Contribuições		1.910.672,40	1.669.511,87
Receita Patrimonial		24.222,11	23.032,28
Receita Agropecuária		-	-
Receita Industrial		-	-
Receita de Serviços		1.681.695,22	1.574.774,21
Remuneração das Disponibilidades		575.787,16	712.128,28
Outras Receitas Derivadas e Originárias		878.043,58	885.484,91
		-	-
<b>Transferências Correntes Recebidas</b>		<b>6.251.707,60</b>	<b>6.150.553,68</b>
<b>Intergovernamentais</b>	<b>56</b>	<b>5.373.717,84</b>	<b>5.302.532,35</b>
da União		2.821.463,88	2.696.526,21
dos Estados e Distrito Federal		2.552.253,96	2.606.006,14
dos Municípios		-	-
<b>Intragovernamentais</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Outras Transferências Correntes Recebidas</b>		<b>877.989,76</b>	<b>848.021,33</b>
		-	-
<b>Outros Ingressos Operacionais</b>		<b>12.525.986,70</b>	<b>15.807.355,70</b>
<b>Transferências Financeiras</b>		<b>4.232.410,32</b>	<b>6.091.352,02</b>
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária		1.729.411,94	3.622.090,85
Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária		4.946,92	3.948,44
Transferências Recebidas Aportes de Recursos para o RPPS		2.041.077,27	1.868.757,85

Continua

CONSOLIDADO		2017	
		Em R\$	
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
Transferências Recebidas Aportes de Recursos para o RGPS		-	-
Outros Acréscimos		456.974,19	596.554,88
		-	-
<b>Transferências Extraorçamentárias</b>		<b>8.293.576,38</b>	<b>9.716.003,68</b>
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		4.560.679,30	5.996.073,75
Outros Recebimentos Extraorçamentárias		3.732.897,08	3.719.929,93
		-	-
<b>DESEMBOLSOS (V)</b>	<b>48</b>	<b>27.444.793,90</b>	<b>30.533.880,99</b>
<b>Pessoal e Outras Despesas Correntes por Função</b>		<b>12.528.313,05</b>	<b>12.875.869,34</b>
Legislativa		442.627,11	439.454,38
Judiciária		143.067,61	143.196,58
Essencial à Justiça		-	-
Administração		913.513,16	1.010.776,20
Defesa Nacional		-	-
Segurança Pública		136.516,80	132.321,77
Relações Exteriores		1,99	382,92
Assistência Social		215.737,40	273.827,04
Previdência Social		1.040.766,69	1.023.694,41
Saúde		3.964.802,68	3.912.478,81
Trabalho		5.906,79	14.277,63
Educação		2.419.806,49	2.366.479,65
Cultura		71.608,11	107.554,86
Direitos da Cidadania		38.259,70	46.842,89
Urbanismo		262.031,08	250.548,18
Habitação		183.878,85	215.610,49
Saneamento		2.130.298,02	2.325.496,43
Gestão Ambiental		116.128,74	152.761,26
Ciência e Tecnologia		225,57	480,92
Agricultura		-	-
Organização Agrária		-	-
Indústria		-	-
Comércio e Serviços		67.899,08	77.422,42
Comunicações		-	-
Energia		-	-
Transporte		33.022,57	31.974,23
Desporto e Lazer		41.350,90	44.579,65
Encargos Especiais		300.863,71	305.708,62
		-	-
<b>Juros e Encargos da Dívida</b>		<b>237.554,73</b>	<b>280.898,18</b>
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		169.073,21	210.905,40
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		22.994,70	23.705,76
Outros Encargos da Dívida		45.486,82	46.287,02
		-	-
<b>Transferências Intergovernamentais</b>		<b>2.269.755,80</b>	<b>2.034.900,24</b>
		<b>77.591,78</b>	<b>8.282,71</b>

Continua

CONSOLIDADO		2017	
		Em R\$	
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
da União		77.472,32	6.756,87
dos Estados e Distrito Federal		119,46	1.525,84
dos Municípios		-	-
<b>Intragovernamentais</b>		<b>1.117.235,87</b>	<b>1.015.540,63</b>
<b>Outras Transferências</b>		<b>1.074.928,15</b>	<b>1.011.076,90</b>
		-	-
<b>Transferências Financeiras</b>		<b>4.177.845,16</b>	<b>6.007.333,47</b>
Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária		1.729.411,94	3.622.090,86
Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária		4.946,92	4.110,93
Transferências Concedidas Aportes de Recursos para o RPPS		2.041.077,27	1.868.757,85
Transferências Recebidas Aportes de Recursos para o RGPS		-	-
Outros Decrécimos		402.409,03	512.373,83
		-	-
<b>Transferências Extraorçamentárias</b>		<b>8.231.325,16</b>	<b>9.334.879,76</b>
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		4.356.784,89	5.431.622,04
Outros Pagamentos Extraorçamentários		3.874.540,27	3.903.257,72
		-	-
		-	-
		-	-
		-	-
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO (II) = (VI - VII)</b>		<b>(781.563,90)</b>	<b>(1.143.232,09)</b>
<b>INGRESSOS (VI)</b>	<b>49</b>	<b>70.664,75</b>	<b>81.159,52</b>
Alienação de Bens		65.383,98	73.924,73
Amortização de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		5.280,77	7.234,79
Outros Ingressos de Investimentos		-	-
		-	-
<b>DESEMBOLSOS (VII)</b>	<b>50</b>	<b>852.228,65</b>	<b>1.224.391,61</b>
Aquisição de Ativo Não Circulante		-	-
Concessão de Empréstimos e Financiamentos		-	-
Outros Desembolsos de Investimentos		852.228,65	1.224.391,61
		-	-
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (III) = (VIII - IX)</b>		<b>133.995,98</b>	<b>111.562,88</b>
<b>INGRESSOS (VIII)</b>	<b>51</b>	<b>509.787,41</b>	<b>488.298,30</b>
Operações de Crédito		502.933,59	485.509,67
Integralização do Capital Social de Empresas Dependentes		-	-
Transferências de Capital Recebidas		6.853,82	2.788,63
Outros Ingressos de Financiamentos		-	-
		-	-
<b>DESEMBOLSOS (IX)</b>	<b>52</b>	<b>375.791,43</b>	<b>376.735,42</b>
Amortização /Refinanciamento da dívida		43.238,90	9.276,06
Outros Desembolsos de Financiamentos		332.552,53	367.459,36
		-	-
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>		<b>1.517.038,28</b>	<b>717.373,72</b>
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>	<b>53</b>	<b>5.320.056,36</b>	<b>4.602.682,64</b>
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>	<b>53</b>	<b>6.837.094,64</b>	<b>5.320.056,36</b>

Fonte: Fluxo de Caixa do município ABC

## 6.2.1 Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais

### ***Nota 47: Ingressos das Operações***

Compreendem as receitas relativas às atividades operacionais líquidas das respectivas deduções e as transferências correntes recebidas, totalizando R\$ 29.609.400.

### ***Nota 48: Desembolsos das Operações***

Compreendem as despesas relativas às atividades operacionais, demonstrando-se os desembolsos de pessoal, os juros e encargos sobre a dívida, as transferências concedidas e demais desembolsos das operações, com um total de R\$ 27.444.793.

## 6.2.2 Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

### ***Nota 49: Ingressos de Investimento***

Compreendem as receitas referentes à alienação de ativos não circulantes e de amortização de empréstimos e financiamentos concedidos, somando R\$ 70.664.

### ***Nota 50: Desembolsos de Investimento***

Compreendem as despesas referentes à aquisição de ativos não circulantes e as concessões de empréstimos e financiamentos, atingindo o total de R\$ 852.228.

## 6.2.3 Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento

### ***Nota 51: 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, computando R\$ 509.787.

### ***Nota 52: Desembolsos de Financiamento***

Compreendem as despesas com amortização e refinanciamento da dívida, aferindo R\$ 375.791.

## **6.2.4 Caixa e Equivalentes de Caixa**

**Nota 53:** 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.

## **6.2.5 Quadro das Receitas**

### ***Nota 54: Receitas Derivadas***

Compreendem as receitas obtidas pelo Poder Público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, são auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais, computando um total de R\$ 7.671.957.

### ***Nota 55: 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, totalizando R\$ 3.159.748.

## 6.2.6 Quadro das Transferências Recebidas e Concedidas

### ***Nota 56: Transferências Intergovernamentais***

Compreendem as transferências de recursos entre entes da federação distintos, com um total de R\$ 5.373.717.

### ***Nota 57: Transferências Intragovernamentais***

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

## 7 NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

### 7.1 A Estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Segundo o MCASP

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) é um instrumento utilizado para evidenciação das variações dos elementos do Patrimônio Líquido da entidade. Nela são demonstrados os ajustes de exercícios anteriores, as transações de capital com os sócios, que podem se dar, por exemplo, por aumento de capital, por aquisição ou venda de ações em tesouraria e por pagamento de juros sobre capital próprio. Também são evidenciados na DMPL o superávit ou déficit patrimonial, a destinação do resultado, via transferências para reservas ou distribuição de dividendos, e outras mutações do patrimônio líquido.

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

É importante destacar que 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. A regra no setor público é a dispensa da DMPL. Ela é obrigatória apenas para as estatais dependentes sob a forma de sociedades anônimas. A estrutura determinada pelo MCASP é a disposta na figura 3.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>									
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
Exercício: 20xx									
ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social/ Capital social	Aditamento 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
<b>Saldos iniciais</b>									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas									
Juros sobre capital próprio									
Resultado do exercício									
Ajustes de avaliação patrimonial									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)									
<b>Saldos finais</b>									

### ■ Figura 3: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Fonte: STN (2017)

Abaixo estão as definições de todas as contas apresentadas na figura 3:

- ◊ **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 ser utilizados para aumento de capital, quando não houver a possibilidade de devolução desses 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 cujos saldos serão 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. 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 por ela própria.

A elaboração dessa Demonstração se faz com a utilização das contas patrimoniais do grupo 3 (Patrimônio Líquido) da classe 2 (Passivo) do PCASP. O preenchimento de cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas, que descrevem as contas do grupo 3, com os critérios informados nas linhas, que demonstram os fatos que alteram os saldos dessas contas.

## 7.2 Função das Notas Explicativas à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

As Notas Explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP, dentre elas a DMPL. As Notas são consideradas parte integrante das Demonstrações, tendo como objetivo facilitar a compreensão das Demonstrações Contábeis por seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Para cumprir seu principal objetivo, as Notas Explicativas da DMPL devem apresentar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- Por que houve aumento/redução de capital?
- Por que houve um ajuste de avaliação patrimonial e em quais grupos de contas?
- Qual é a destinação dos resultados apurados no exercício?
- Qual é a metodologia usada para os cálculos dos juros sobre capital próprio e dos dividendos?
- Quais são os principais motivos para apuração de déficit ou superávit patrimonial?
- Alterações na composição do capital social, se relevantes.
- Descrição da constituição e/ou reversão de reservas.
- Quaisquer outras informações consideradas relevantes para o entendimento da evolução do patrimônio líquido da entidade no período.

## 8 NOTAS DA DEMONSTRAÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL

### 8.1 A Estrutura da Demonstração de Variação Patrimonial, segundo o MCASP

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício” (STN, 2017).

Para tanto, são utilizadas as contas referentes a variações patrimoniais diminutivas (VPD), pertencentes à classe 3, e variações patrimoniais aumentativas (VPA), da classe 4. Com o confronto das VPA e VPD, ou seja, o somatório de todas as VPA (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; e outras variações patrimoniais aumentativas) diminuído do somatório de todas as VPD (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 perda de ativos e incorporação de passivos; tributárias; custo das mercadorias e produtos vendidos e dos serviços prestados; e outras variações patrimoniais diminutivas) culmina no Resultado Patrimonial do período.

Ainda conforme o STN (2017), a DVP pode ser elaborada de duas formas: modelo sintético e analítico, sendo que o primeiro “facilita a visualização dos grandes grupos de variações patrimoniais que compõem o Resultado Patrimonial e especifica apenas os grupos (2º nível de detalhamento do PCASP)” e o segundo “detalha os subgrupos (3º nível de detalhamento do PCASP) das

variações patrimoniais em um único quadro” e “auxilia o recebimento das contas anuais por meio do Siconfi para fins de consolidação”. A figura 4 – Modelo Sintético apresenta a estrutura da DVP referente a esse modelo.

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>		
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>		
<b>Exercício: 20xx</b>		
	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b><i>Variações Patrimoniais Aumentativas</i></b>		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Exploração e Vendas 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		
<b><i>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</i></b>		
<b><i>Variações Patrimoniais Diminutivas</i></b>		
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		
<b><i>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</i></b>		
<b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III)= (I–II)</b>		

**Figura 4:** Modelo Sintético da DVP

Fonte: STN (2017)

Com essa Demonstração, é apurado o Resultado Patrimonial, que indicará quanto o serviço público oferecido trouxe de alterações qualitativas dos elementos patrimoniais (STN, 2017).

Essa Demonstração será acompanhada de Notas Explicativas, que deverão apresentar seus itens relevantes e informações como:

- houve redução ao valor recuperável no Ativo Imobilizado?
- foram realizadas baixas de investimento?
- houve constituição ou reversão de provisões?
- houve renúncia de receita?
- detalhar valores referentes às principais classes de tributos.

Além desses aspectos citados, outros que forem relevantes, ou seja, que impactam de alguma forma o Resultado Patrimonial, merecem detalhamento nas Notas Explicativas.

## 8.2 Aplicação Prática das Notas Explicativas na DVP

Os exemplos a seguir foram elaborados a partir da Demonstração das variações patrimoniais do Poder Executivo, Poder Legislativo e da autarquia de RPPS de um município.

### ■ Quadro 30: DVP Consolidada e Adaptada Didaticamente, exercício de 2017.

CONSOLIDADO				2017			
EM R\$							
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria</b>		<b>5.771.448,63</b>	<b>5.460.082,99</b>	<b>Pessoal e Encargos</b>	<b>65</b>	<b>6.446.802,63</b>	<b>6.452.074,23</b>
Impostos		5.298.541,89	5.055.357,86	Remuneração de Pessoal		4.853.265,53	4.708.429,28
Taxas		472.906,74	404.725,13	Encargos Patronais		1.273.200,51	1.357.305,90
Contribuições de Melhoria		0,00	0,00	Benefícios a Pessoal		310.899,50	356.504,58

CONSOLIDADO

2017

EM R\$

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Contribuições</b>		<b>1.960.940,06</b>	<b>1.963.565,13</b>	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		<b>9.437,09</b>	<b>29.834,47</b>
Contribuições Sociais		1.803.836,57	1.814.603,23	<b>Benefícios Previdenciários e Assistenciais</b>		<b>3.412.589,79</b>	<b>3.095.277,22</b>
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		0,00	0,00	Aposentadorias e Reformas		2.600.311,71	2.318.576,97
Contribuição de Iluminação Pública		157.103,49	148.961,90	Pensões		697.484,39	635.147,61
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		0,00	0,00	Benefícios de Prestação Continuada		0,00	0,00
<b>Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos</b>		<b>1.706.749,41</b>	<b>1.608.371,19</b>	Benefícios Eventuais		17.285,73	33.378,47
Venda de Mercadorias		0,00	0,00	Políticas Públicas de Transferência de Renda		0,00	0,00
Venda de Produtos		0,00	0,00	Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		97.507,96	108.174,17
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		1.706.749,41	1.608.371,19	<b>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</b>		<b>4.247.976,13</b>	<b>4.573.304,28</b>
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras</b>		<b>697.666,45</b>	<b>804.158,00</b>	Uso de Material de Consumo		338.536,92	481.711,03
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		0,00	0,00	Serviços		3.754.107,47	3.982.619,95
Juros e Encargos de Mora		242.296,51	140.941,48	Depreciação, Amortização e Exaustação		155.331,74	108.973,30
Variações Monetárias e Cambiais		115.863,12	241.221,62	Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		0,00	0,00
Descontos Financeiros Obtidos		673,36	512,99	<b>Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras</b>		<b>399.646,50</b>	<b>464.434,73</b>

Continua

CONSOLIDADO

2017

EM R\$

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		338.833,46	421.481,91	Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		234.847,08	281.198,69
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas - Financeiras		0,00	0,00	Juros e Encargos de Mora		266,55	657,15
<b>Transferências e Delegações Recebidas</b>		<b>10.061.859,92</b>	<b>11.697.216,04</b>	Variações Monetárias e Cambiais		163.877,11	182.578,89
Transferências Intragovernamentais		3.775.436,13	5.494.959,63	Descontos Financeiros Concedidos		0,00	0,00
Transferências Intergovernamentais		5.380.571,65	5.305.679,71	Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras		655,76	0,00
Transferências das Instituições Privadas		66.983,66	75.359,91	<b>Transferências e Delegações Concedidas</b>		<b>4.928.996,68</b>	<b>6.600.436,10</b>
Transferências das Instituições Multigovernamentais		794.360,95	755.374,22	Transferências Intragovernamentais		3.775.436,13	5.494.959,64
Transferências de Consórcios Públicos		0,00	0,00	Transferências Intergovernamentais		106.040,85	37.619,85
Transferências do Exterior		0,00	0,00	Transferências a Instituições Privadas		1.019.378,77	1.018.942,52
Execução Orçamentária Delegada		0,00	0,00	Transferências a Instituições Multigovernamentais		0,00	0,00
Transferências de Pessoas Físicas		16.366,60	16.928,48	Transferências a Consórcios Públicos		0,00	0,00
Outras Transferências e Delegações Recebidas		28.140,93	48.914,09	Transferências ao Exterior		0,00	0,00
<b>Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos</b>		<b>3.062.199,58</b>	<b>3.643.414,79</b>	Execução Orçamentária Delegada a Entes		0,00	0,00
Reavaliação de Ativos		460.117,04	605.022,23	Outras Transferências e Delegações Concedidas		28.140,93	48.914,09

Continua

CONSOLIDADO

2017

EM R\$

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ganhos com Alienação		72,29	242,00	<u>Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos</u>		<b>1.989.607,88</b>	<b>1.480.241,28</b>
Ganhos com Incorporação de Ativos		2.497.367,23	2.888.256,11	Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajustes para Perdas		288.192,12	325.938,41
Ganhos com Desincorporação de Passivos		104.643,02	149.894,45	Perdas com Alienação		9.275,39	877,86
Reversão de Redução ao Valor Recuperável		0,00	0,00	Perdas Involuntárias		631,06	3.044,82
<b><u>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</u></b>	<b>66</b>	<b>17.196.123,68</b>	<b>9.224.193,71</b>	Incorporação de Passivos		197.396,66	76.377,35
Varição Patrimonial Aumentativa a Classificar		0,00	0,00	Desincorporação de Ativos		1.494.112,65	1.074.002,84
Resultado Positivo de Participações		0,00	0,00	<u>Tributárias</u>		<b>159.452,46</b>	<b>156.724,38</b>
Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas		17.077.629,30	8.934.681,11	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		17,26	879,97
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		118.494,38	289.512,60	Contribuições		159.435,20	155.844,41
		0,00	0,00	<u>Custo das Mercadorias e dos Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados</u>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
		0,00	0,00	Custo das Mercadorias Vendidas		0,00	0,00
		0,00	0,00	Custo dos Produtos Vendidos		0,00	0,00
		0,00	0,00	Custo dos Serviços Prestados		0,00	0,00
		0,00	0,00	<u>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</u>		<b>20.174.636,57</b>	<b>10.077.223,58</b>
		0,00	0,00	Premiações		623,42	2.182,21

Continua

CONSOLIDADO

2017

EM R\$

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS			
TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	TÍTULOS	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
		0,00	0,00	Resultado Negativo de Participações		0,00	0,00
		0,00	0,00	Incentivos		0,00	0,00
		0,00	0,00	Subvenções Econômicas		0,00	0,00
		0,00	0,00	Participações e Contribuições		0,00	0,00
		0,00	0,00	VPD de Constituição de Provisões	64	18.803.816,15	9.971.286,99
		0,00	0,00	Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		1.370.197,00	103.754,38
		0,00	0,00			0,00	0,00
		0,00	0,00			0,00	0,00
<b>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas</b>		<b>40.456.987,73</b>	<b>34.401.001,85</b>	<b>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		<b>41.759.708,64</b>	<b>32.899.715,80</b>
<b>Resultado Patrimonial do Período</b>					<b>58</b>	<b>-1.302.720,91</b>	<b>1.501.286,05</b>
					<b>Total</b>	<b>40.456.987,73</b>	<b>34.401.001,85</b>

Fonte: Demonstração das Variações Patrimoniais do município ABC

## 8.2.1 Resultado Patrimonial

**Nota 58:** O Resultado Patrimonial do período consolidado do município foi de R\$ (1.302.720):

- Poder Executivo: R\$ (966.678)
- Poder Legislativo: R\$ 4.044
- Autarquia do RPPS: R\$ (340.086)

**Nota 59:** O Poder Executivo, que apresentou um Resultado Patrimonial

deficitário de R\$ (966.678), demonstrou uma queda em relação ao ano anterior nas transferências e delegações recebidas, acarretando queda também nas transferências e delegações concedidas. Portanto, as variações patrimoniais diminutivas tiveram um aumento significativo no ano atual, fato não acompanhado pelas variações patrimoniais aumentativas, culminando, dessa maneira, em Resultado Patrimonial deficitário.

**Nota 60:** A principal conta relativa a variações patrimoniais aumentativas do Poder Legislativo refere-se a Transferências e Delegações Recebidas, especificamente Transferências Intergovernamentais, que apresentou nesse exercício a soma de R\$ 450.707, de um total de R\$ 467.041 desse grupo.

**Nota 61:** Apesar de a DVP do Poder Legislativo relativo ao exercício atual apresentar um resultado patrimonial superavitário de R\$ 4.044, ainda foi menor que o resultado apurado no ano anterior, que totalizou R\$ 8.017. Cabe salientar que houve crescimento das variações patrimoniais de um ano para outro, sendo que esse cenário não foi o mesmo para as VPA, que não tiveram crescimento na mesma proporção que as VPD ou, ainda, apresentaram queda em seus valores em comparação com o exercício anterior.

**Nota 62:** A autarquia do RPPS apresentou, no exercício atual, Resultado Patrimonial deficitário no valor de R\$ (340.086). Ressalta-se que no exercício anterior foi apurado Resultado Patrimonial superavitário de R\$ 474.719.

**Nota 63:** O Poder Executivo e a autarquia RPPS apresentaram déficit patrimonial no exercício atual, tendo restado apenas para o Poder Legislativo o superávit patrimonial. Cabe ressaltar que, no ano anterior, nenhum dos poderes apresentou resultado deficitário.

Especificamente, quanto ao Resultado Patrimonial Consolidado do período, este foi negativo em R\$ (1.302.720) diante de um resultado positivo no ano anterior, de R\$ 1.501.286. Grande parte desse resultado deve-se ao au-

mento de aproximadamente 27% das VPD de um ano para outro, enquanto as VPA tiveram uma elevação de aproximadamente 17%, contribuindo, dessa forma, para o déficit patrimonial do período.

**Nota 64:** As VPDs de Constituição de Provisões, pertencentes ao grupo das Outras Variações Patrimoniais Diminutivas, apresentaram um aumento de 100% em relação ao ano anterior, que somou o montante de R\$ 9.971.286. Foram R\$ 18.803.816 no exercício atual (ver Nota Explicativa nº 15).

**Nota 65:** O montante com Pessoal e Encargos passou de R\$ 6.452.074 para R\$ 6.446.802; Benefícios Previdenciários e Assistenciais aumentou, passando de R\$ 3.095.277 para R\$ 3.412.589, assim como Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos, que passou de R\$ 1.480.241 para R\$ 1.989.607. Já Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo; Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras; e Transferências e Delegações Concedidas tiveram redução de um ano para outro.

**Nota 66:** Quanto às VPAs, a maior variação positiva refletiu na conta Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas, de 86% em relação ao ano anterior, de R\$ 9.224.193 para R\$ 17.196.123. Todavia, grupos como Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras e Transferências e Delegações Recebidas apresentaram redução em seus valores de um ano para outro, de 13% e 14%, respectivamente.

**Nota 67:** Por fim, as variações patrimoniais aumentativas não foram suficientes em face do aumento significativo que as variações patrimoniais diminutivas apresentaram, culminando, dessa maneira, em Resultado Patrimonial Consolidado negativo para o exercício atual.

## 9 ATIVOS CONTINGENTES, PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

A seguir, apresentam-se os conceitos e critérios para mensuração de ativos contingente, provisões e passivos contingentes.

### 9.1 Ativos Contingentes

- Descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões, conforme figura 5:

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir um <b>ativo possível</b> , cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.		
Probabilidade de ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços	Classificação	Forma de Evidenciação
Certeza	Ativo	Balanco Patrimonial e Nota Explicativas
Provável	Ativo Contingente	Nota Explicativas
Pouco Provável	Ativo Contingente	Não é divulgado

■ **Figura 5:** Ativos Contingentes

Fonte: STN (2017).

### 9.2 Provisões e Passivos Contingentes

Distinguir se existe provisão ou passivo contingente, sendo:

a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que

possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e

b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são: (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

A figura 6 ilustra o comparativo das consequências dos eventos.

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção de:

a) uma obrigação presente; ou

b) uma obrigação possível cuja existência seja confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Obrigação	Probabilidade de Saída de Recurso	Possibilidade de Estimativa Confiável do Valor	Classificação	Forma de Evidenciação
Presente	Provável	Possível	Provisão	Balço Patrimonial e Notas Explicativas
Presente	Provável	Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Pouco Provável	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Remota	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Não é divulgado
Possível	Provável	Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas

**Figura 6:** Provisões e Passivos Contingentes

Fonte: STN (2017).

A presente obra teve por objetivo apresentar um exemplo prático de como elaborar Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis públicas.

Cabe o destaque de que a iniciativa privada, já há muitos anos, se utiliza das Notas Explicativas para detalhar melhor ao usuário da informação contábil questões consideradas relevantes pela contadoria, sobre aquelas Demonstrações.

Assim, utilizar as Notas Explicativas é algo crucial para propiciar um melhor entendimento e análise da informação contábil a ser evidenciada.

Pode-se afirmar que não há como evidenciar corretamente e de forma completa a informação contábil sem a utilização das Notas Explicativas.

Tais fatos ficaram claros no decorrer desta obra, por meio dos exemplos práticos aqui trazidos.

É claro que não se podem esgotar todas as possibilidades de notas. No dia a dia, o profissional contábil necessitará elaborar diversas outras, e algumas, aqui postas, nem sequer serão utilizadas, pela sua desnecessidade ou não aplicação.

Pode-se considerar que esse é um instrumento que propicia a transparência da contabilidade governamental. Portanto, não há como não ser publicado junto com as Demonstrações.

Nesse contexto, considerando a sua função de detalhar o dado contábil das Demonstrações e gerar mais transparência para eles, cabe ao contador definir a quantidade e o nível necessário de Notas Explicativas a serem utilizadas.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em: 13 nov. 2010.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. 7. ed. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2017.



