

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DIVULGAÇÃO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS:  
UM ESTUDO COMPARATIVO PARA O SETOR  
PÚBLICO**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Viviane Puntel Osmari**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2006**

# **DIVULGAÇÃO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS: UM ESTUDO COMPARATIVO PARA O SETOR PÚBLICO**

**por**

**Viviane Puntel Osmari**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

**Orientador: Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2006**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

O orientador, abaixo assinado,  
aprova o Trabalho de Graduação

**DIVULGAÇÃO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS: UM ESTUDO  
COMPARATIVO PARA O SETOR PÚBLICO**

elaborada por  
**Viviane Puntel Osmari**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**Prof. MSc. Fernando do Nascimento Lock**  
(Orientador)

Santa Maria, 12 de setembro de 2006.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, primeiramente, por ter me proporcionado saúde e paz, fatores importantes na longa jornada de aprendizado.

Agradeço de forma especial a meus pais, Anézio e Carmen, bases de minha sustentação, pelo amor, pelo carinho e pela compreensão de minha ausência necessária à realização dos meus estudos.

A minha irmã Milene, sempre presente, pelo incentivo, companheirismo, e por dividir comigo a difícil tarefa de ficarmos afastadas de nossos pais em busca de um ideal.

Ao Professor Orientador Fernando do Nascimento Lock, que soube encontrar tempo para a orientação necessária, com dedicação, atenção, paciência, e por ter se tornado um valioso amigo ao longo desse trabalho.

Ao Professor Jose Alexandre Magrini Pigatto, da Universidade de São Paulo, por ter colaborado na tradução da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público Nº 15, imprescindível para a realização deste trabalho.

Aos demais professores do Departamento de Ciências Contábeis, pelos ensinamentos em sala de aula e contribuições para a minha formação pessoal e profissional.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa convivência, de forma especial à colega Jocelaine Vidal, pelos momentos difíceis e por tantos outros alegres que passamos, pela sinceridade de sua amizade.

A todos vocês, o meu mais sincero agradecimento.

**RESUMO**  
**Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis**  
**Universidade Federal de Santa Maria**

**DIVULGAÇÃO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS: UM ESTUDO  
COMPARATIVO PARA O SETOR PÚBLICO**

AUTOR: Viviane Puntel Osmari

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 12 de setembro de 2006.

No Brasil, a contabilidade governamental ao abordar os princípios que regem a forma como são demonstrados os atos praticados pela Administração Pública possui suas bases fundamentadas na legislação. Internacionalmente, a necessidade de padronizar tais atos encontra respaldo nas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Este trabalho de cunho exploratório tem por finalidade identificar as principais características quanto a divulgação dos instrumentos financeiros compreendidos na legislação brasileira e que se encontram abrangidos pela Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15. O estudo constatou que a legislação brasileira supri as exigências constantes do objetivo principal da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15.

**Palavras-chaves:** Contabilidade Pública, Contabilidade Governamental, Divulgação dos instrumentos Financeiros, Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

## **ABSTRACT**

Graduatin Monograph  
Course of Accounting Sciences  
Universidade Federal de Santa Maria

### **DISCLOSURE OF THE FINANCIAL INSTRUMENTS: A COMPARATIVE STUDY FOR THE PUBLIC SECTOR**

AUTHOR: VIVIANE PUNTEL OSMARI  
ADVISOR: PROF. FERNANDO LOCK

**Date and Place of Defense: Santa Maria, september 12, 2006.**

In Brazil, the government accounting whenever dealing with the principles which rule the way how the acts practiced by the Public Administration are demonstrated, has its fundamentals based in the legislation. Internationally, the need to standardize such acts finds support in the International Public Sector Accounting Standard. This work aims to identify the main characteristics concerning the disclosure of the financial instruments in the Brazilian legislation and that are embraced by International Public Sector Accounting Standard.15 (IPSAS 15). The study verified that the Brazilian legislation, besides following the existing demands of the main objective of IPSAS 15.

**Keywords:** Government Accounting, Disclosure of the Financial Instruments, International Public Sector Accounting Standard.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

IFAC - Federação Internacional de Contadores

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

IASC – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

ARO – Antecipação de Receita Orçamentária

Art. - Artigo

Arts. - Artigos

CF/88 – Constituição Federal do Brasil de 1988

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

Nº. – Número

§ - Parágrafo

p. – Página

PPA – Plano Plurianual

RPPS – Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos

DOCC – Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

RGPS – Regime Geral da Previdência Social

PPP – Parcerias Público Privadas

RCL – Receita Corrente Líquida

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

PIB – Produto Interno Bruto

## **LISTA DE QUADROS**

<b>Quadro 1: Modelo de Balanço Orçamentário.....</b>	<b>30</b>
<b>Quadro 2: Modelo de Balanço Financeiro.....</b>	<b>31</b>
<b>Quadro 3: Modelo de Balanço Patrimonial .....</b>	<b>32</b>
<b>Quadro 4: Modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais .....</b>	<b>34</b>
<b>Quadro 5: Comparação da NICSP 15 com a Legislação Brasileira.....</b>	<b>47</b>



## LISTA DE ANEXOS

<b>ANEXO A – Demonstrativo I - Metas Anuais.....</b>	<b>53</b>
<b>ANEXO B – Demonstrativo II - Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior .....</b>	<b>54</b>
<b>ANEXO C – Demonstrativo III - Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores .....</b>	<b>55</b>
<b>ANEXO D – Demonstrativo IV - Evolução do Patrimônio Líquido.....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXO E – Demonstrativo V - Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos .....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXO F - Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS .....</b>	<b>58</b>
<b>ANEXO G – Projeção Atuarial do RPPS .....</b>	<b>59</b>
<b>ANEXO H – Demonstrativo VII - Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita .....</b>	<b>60</b>
<b>ANEXO I – Demonstrativo VIII - Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado .....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXO J – Balanço Orçamentário .....</b>	<b>62</b>
<b>ANEXO L – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção .....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO M – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida .....</b>	<b>64</b>
<b>ANEXO N – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social .....</b>	<b>65</b>
<b>ANEXO O – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos.....</b>	<b>66</b>
<b>ANEXO P – Demonstrativo do Resultado Nominal .....</b>	<b>67</b>
<b>ANEXO Q – Demonstrativo do Resultado Primário.....</b>	<b>68</b>

<b>ANEXO R – Demonstrativo do Resultado Primário da União.....</b>	<b>69</b>
<b>ANEXO S – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão.....</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO T - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE - UNIÃO.....</b>	<b>71</b>
<b>ANEXO U - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital .....</b>	<b>72</b>
<b>ANEXO V – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social.....</b>	<b>73</b>
<b>ANEXO X - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos .....</b>	<b>74</b>
<b>ANEXO Z – Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.....</b>	<b>75</b>
<b>ANEXO A' - Demonstrativo das Despesas com Saúde - União.....</b>	<b>76</b>
<b>ANEXO B' - Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde .....</b>	<b>77</b>
<b>ANEXO C' - Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público Privadas Contratadas .....</b>	<b>78</b>
<b>ANEXO D' - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária .....</b>	<b>79</b>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	11
1.1	<b>Apresentação</b>	11
1.2	<b>Identificação do problema</b>	11
1.3	<b>Objetivos</b>	12
1.3.1	Objetivo Geral	12
1.3.2	Objetivos Específicos	12
1.4	<b>Metodologia</b>	12
1.5	<b>Justificativa</b>	13
1.6	<b>Estrutura do Trabalho</b>	14
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b>	15
2.1	<b>A contabilidade governamental brasileira</b>	15
2.2	<b>O planejamento governamental brasileiro</b>	16
2.3	<b>Os demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal</b>	19
2.4	<b>Sistemas de contas</b>	26
2.5	<b>Demonstrativos da Lei 4.320/64</b>	29
2.5.1	Balanço Orçamentário	29
2.5.2	Balanço Financeiro	30
2.5.3	Balanço Patrimonial	31
2.5.4	Demonstração das Variações Patrimoniais	33
2.6	<b>Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público Nº. 15</b>	34
2.6.1	Definições	35
<b>3</b>	<b>COMPARAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA COM OS PRINCIPAIS OBJETIVOS DA NICSP - 15</b>	37
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	48
	<b>REFERÊNCIAS</b>	50

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 Apresentação**

Divulgação dos instrumentos financeiros: um estudo comparativo entre a legislação brasileira e as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

O estudo comparativo, o qual foi realizado neste trabalho, está inserido no âmbito da contabilidade aplicada a Administração Pública. A pesquisa tem por base a legislação brasileira atual inerente à Contabilidade Governamental e a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público Nº. 15, especificamente, quanto a Divulgação dos Instrumentos financeiros.

## **1.2 Identificação do problema**

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) foram criadas pelo Comitê de Setor Público da Federação Internacional de Contadores (IFAC) baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo IASC – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade.

A NICSP Nº 15 foi desenvolvida para todas as entidades que pertençam ao setor público a fim de padronizar a divulgação de informações financeiras das respectivas entidades.

Na legislação brasileira a Lei Nº 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal de acordo com o disposto no artigo 24, inciso I, da Constituição Federal, em que confere à União o poder de legislar sobre as finanças públicas.

A Constituição Federal, no artigo 163, estabelece a necessidade da edição de uma lei complementar para, entre outros assuntos, dispor sobre finanças públicas. A Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, tende a suprir parcialmente esta necessidade, já que estabelece normas e limites para disciplinar a gestão dos recursos públicos.

Diante da existência das normas internacionais e da legislação brasileira, pode-se realizar o seguinte questionamento:

O atual modelo da Contabilidade Governamental brasileira consegue atender a NICSP 15?

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Comparar a legislação brasileira com os objetivos principais da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público número 15, mais especificamente no que se refere à divulgação dos instrumentos financeiros.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- a) efetuar pesquisa bibliográfica na literatura atual com a finalidade de levantar bases teóricas para fundamentar a pesquisa;
- b) identificar as principais características da divulgação dos instrumentos financeiros para o Setor Público;
- c) comparar a legislação brasileira com os principais objetivos da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público número 15, no que tange a divulgação dos instrumentos financeiros.

### **1.4 Metodologia**

Na concepção de Gil (1996), as pesquisas podem ser classificadas com base em seus objetivos em: exploratórias, descritivas e explicativas.

As pesquisas exploratórias, segundo Gil (1996, p. 45), “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito (...) na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”.

A investigação na literatura atual tem a finalidade de levantar bases teóricas para fundamentar a pesquisa, identificando as principais características da divulgação dos instrumentos financeiros para o Setor Público e foi realizada por meio

de uma pesquisa bibliográfica, a qual teve como objetivo o estudo exploratório, com vistas a proporcionar uma maior familiaridade com o problema.

O estudo foi realizado com base na legislação brasileira atual, na Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15 e bibliografias encontradas.

## **1.5 Justificativa**

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público buscam uma harmonização na forma de evidenciação das demonstrações contábeis nas entidades do setor público de diversos países do mundo, a fim de fornecer informações financeiras consistentes e comparáveis entre diferentes jurisdições.

No Brasil, a Contabilidade Aplicada à Administração Pública segue as normas estabelecidas pela Lei Nº. 4.320/64, que regulamenta a forma como são elaborados e demonstrados os atos praticados pelas entidades de Direito Público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, a legislação brasileira demonstrou um avanço na gestão dos recursos públicos, visto que esta lei tem a finalidade de disciplinar a forma como são gerenciadas as finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. De acordo com o Art. 1º, parágrafo 1º: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Embora a legislação brasileira venha tentando aprimorar a forma como são administradas as informações financeiras dos entes públicos e sua forma de demonstração, ainda hoje não existe um estudo que possibilite verificar em que nível estas se encontram em relação às NICSP.

Tendo como pressuposto que as Normas Internacionais têm o intuito de harmonizar as demonstrações contábeis de todos os países, foi importante realizar esta pesquisa para que se compare o que está em conformidade com as referidas normas, mais especificamente em relação aos objetivos da Divulgação dos Instrumentos Financeiros.

## 1.6 Estrutura do Trabalho

Os capítulos deste trabalho estão estruturados da seguinte forma:

- o capítulo 1 trata de uma abordagem geral ao assunto, apresentando o tema, os objetivos (geral e específicos), a metodologia, a justificativa e a estrutura do trabalho;

- o Capítulo 2 diz respeito a revisão da bibliografia onde são encontrados os conceitos acerca da contabilidade governamental brasileira e seus demonstrativos. Também fazem parte deste capítulo conceitos relativos à NICSP Nº. 15 quanto a divulgação dos instrumentos financeiros.

- no Capítulo 3 é realizada a comparação entre a legislação brasileira e os principais tópicos da contidos na NICSP Nº. 15.

- no Capítulo 4 está exposto o fechamento da presente pesquisa, apresentando as conclusões e sugestões sobre o assunto para futuras pesquisas e ao final constam as referências e os anexos.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 A contabilidade governamental brasileira

Iudícibus (1998, p.21) ao tratar do campo de atuação da contabilidade afirma que “a contabilidade, na qualidade de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente (...)”.

Piscitelli ao referir a Contabilidade Pública mostra que:

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.(PISCITELLI et al,1999, p. 21)

Embora o objetivo de qualquer contabilidade seja o patrimônio, a contabilidade governamental, tratada por Piscitelli e outros autores com a nomenclatura de Contabilidade Pública, não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas, também, na forma como são aplicados os recursos públicos, que devem estar sujeitos a controles formais.

Na área governamental, Piscitelli et al (1999) afirmam que a gestão desses recursos devem seguir um modelo de contabilização padronizado em cada esfera da Administração, sujeitos a normas estritas e a procedimentos específicos, além de demonstrativos contábeis também padronizados, a fim de fornecer à sociedade maior transparência nas ações políticas tomadas pelo Governo.

Para que isto aconteça está instituído pela Lei Complementar Nº 101, de 4/5/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), na Seção I, Capítulo IX Da Transparência, Controle e Fiscalização, assim se expressa:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.



Diante do exposto, a transparência será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público.

## **2.2 O planejamento governamental brasileiro**

A preocupação com a gestão das finanças públicas começa a ter seu amparo legal na Constituição Federal de 1988, ao se referir em seu Art. 165 que cabe ao Poder Executivo estabelecer o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos Anuais. Portanto, estes instrumentos são a base para o planejamento de uma estrutura organizada nas três esferas da União.

O Plano Plurianual, Previsto no Art. 165, inciso I, da Constituição Federal “deverá conter de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para aquelas referentes a programas de duração continuada”.

Ao estabelecer as diretrizes, objetivos e metas para a Administração Pública, o Plano Plurianual, está detalhando um plano de governo, organizando as ações que serão tomadas de forma estratégica e compatíveis com as disponibilidades de recursos para atender a demanda da sociedade. O plano tem início no primeiro ano de mandato com vigência nos quatro anos seguintes, garantindo que os projetos iniciados tenham continuidade.

Para detalhar melhor suas ações e servir como elo de ligação entre o Plano Plurianual e os Orçamentos Anuais, a Administração Pública conta com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que tem a finalidade de orientar a elaboração dos orçamentos anuais e estabelecer as metas e prioridades da administração, no exercício financeiro subsequente.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias foi ampliada, pois, conforme disposto no Art. 4º, deve também dispor sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada;

- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento;
- d) demais condições exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- e) metas fiscais, que constarão de anexo próprio, denominado Anexo de Metas Fiscais, acompanhado de demonstrativo;
- f) riscos fiscais, que constarão de anexo próprio, denominado Anexo de Riscos Fiscais.

Para que as situações planejadas no Plano Plurianual sejam concretizadas, obedecendo a LDO, elabora-se o Orçamento Anual. Através deste instrumento, são programadas as ações a serem executadas buscando o equilíbrio entre receitas e despesas públicas.

Silva(2000) ao referir-se a Lei Orçamentária Anual mostra que:

A Lei Orçamentária Anual obedecerá à orientação da Lei de Diretrizes Orçamentárias e compreenderá:

- o orçamento fiscal;
- o orçamento de investimento das empresas estatais;
- o orçamento da seguridade social. (SILVA ,2000, p. 44).

Para Piscitelli et al (1999) ficam explícitas as ações que serão tomadas pela Administração Pública e ainda:

Os recursos dos orçamentos fiscal e da Seguridade Social provêm essencialmente da cobrança de tributos e contribuições, e da exploração do patrimônio dos órgãos e entidades públicos incluídos nesses orçamentos. O orçamento de investimento das estatais compreende apenas as aplicações na reposição e ampliação de sua capacidade de produção(...). (PISCITELLI et al, 1999, p. 44)

A Lei do Orçamento deve incluir, segundo a Lei 4320/64:

- a) sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- b) quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas;
- c) quadro discriminado da receita por fontes e respectiva legislação;
- d) quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração.

Pela Lei 4320/64 acompanham, ainda, a Lei do Orçamento:

- a) quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- b) quadros demonstrativos da despesa;
- c) quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Conforme a Lei Complementar Nº. 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, todos os entes da Federação deverão elaborar o Anexo de Metas Fiscais e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, buscando a harmonização dos conceitos, definições, regras e procedimentos contábeis a serem adotados pelos Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as entidades técnicas representativas da sociedade, fornece o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Por este manual a Administração Pública conta com um conjunto de regras, procedimentos e rotinas que têm o propósito de orientar o Poder Executivo na elaboração do Anexo de Metas Fiscais e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

A LRF determina em seu Art. 4º, que no Anexo de Metas Fiscais “serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”. E conterà ainda:

- I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV - avaliação da situação financeira e atuarial;
  - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
  - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Dessa forma, todos os atos praticados pela administração pública referentes ao planejamento estarão evidenciados detalhadamente obedecendo aos procedimentos necessários para assegurar a transparência na gestão das finanças públicas.

### 2.3 Os demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com o Manual de Elaboração Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2005), o Anexo de Metas Fiscais deve ser composto pelos seguintes demonstrativos:

- Demonstrativo I – Metas Anuais: conforme § 1º do Art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, integra o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, onde são estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (ANEXO A).
- Demonstrativo II – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior: este demonstrativo visa cumprir ao § 2º, inciso I, do Art. 4º da LRF, tendo a intenção de apresentar uma forma de comparação entre as metas fixadas e o resultado obtido no exercício orçamentário anterior ao da edição da LDO, incluindo análise dos fatores determinantes para o alcance ou não dos valores estabelecidos como metas (ANEXO B).
- Demonstrativo III – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores: sua obrigatoriedade consta no § 2º, inciso II, do Art. 4º da LRF, tem como finalidade, evidenciar a consistência das metas fiscais fixadas, com base nos três exercícios anteriores, servindo de parâmetro para a elaboração da LDO (ANEXO C).
- Demonstrativo IV – Evolução do Patrimônio Líquido: encontra-se previsto no § 2º, inciso III, do Art. 4º da LRF, o objetivo deste demonstrativo é apresentar as variações do Saldo Patrimonial, dos últimos três exercícios, anteriores ao ano de edição da LDO (ANEXO D).
- Demonstrativo V – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos: conforme ainda o § 2º, inciso III, do Art. 4º da LRF, serão destacadas as origens e aplicações de recursos obtidos com a alienação de ativos, com o fim de dar maior clareza possível à visualização da situação (ANEXO E).

- Demonstrativo VI – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS: este demonstrativo, estabelecido pelo Art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea “a”, da LRF, a avaliação da situação financeira tem como base os Demonstrativos das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos (publicados no último bimestre dos três anos anteriores ao da edição da LDO) (ANEXO F) e a avaliação atuarial tem como base o Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio dos Servidores Públicos (publicado no último bimestre do ano anterior ao da edição da LDO) (ANEXO G).
- Demonstrativo VII – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita: conforme Art. 4º, § 2º, inciso V, da LRF, o demonstrativo é acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados (ANEXO H).
- Demonstrativo VIII – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado: os atos que criarem ou aumentarem as DOCC, que são conceituadas, pela LRF, como Despesa Corrente derivada de Lei, Medida Provisória ou Ato Normativo que fixe para o Ente a obrigação de sua execução por um período superior a dois anos, deverão ser instruídos com a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes, e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio (ANEXO I).

Além de expor quais as metas Propostas pelo poder Executivo, o Anexo de Metas Fiscais ao divulgar a avaliação das metas dos exercícios anteriores tem o intuito de colaborar com a elaboração de novas metas a serem alcançadas, atentando para a transparência e o equilíbrio fiscal, também verificados na preocupação de apresentar a destinação dos recursos oriundos das alienações de ativos e avaliação da situação previdenciária.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO é um instrumento para acompanhamento das atividades financeiras e de gestão do Estado, pois por meio desse relatório a sociedade poderá tomar conhecimento de alguns dados referentes ao desempenho da execução orçamentária.

Exigido pela Constituição Federal de 1988, o RREO deverá ser publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios até

trinta dias após o encerramento de cada bimestre e conforme o Manual de Elaboração Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2005), será composto por:

- Balanço Orçamentário (LRF): demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, de uma forma mais detalhada que o Balanço Orçamentário da Lei 4.320/64, apresenta as receitas, detalhadas por categoria econômica, subcategoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar, bem como as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar. Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento (ANEXO J).
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção: apresenta a execução das despesas, por função e subfunção, comparando-as com as dotações atualizadas, que é a dotação inicial mais os créditos adicionais abertos e/ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes (ANEXO L).
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida: apresenta a apuração da receita corrente líquida – RCL, sua evolução nos últimos doze meses, assim como a previsão de seu desempenho no exercício. A informação constante desse demonstrativo serve de base de cálculo para os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, apresentados no Relatório de Gestão Fiscal (ANEXO M).
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social: tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social, controlado e administrado pela União, por meio do Instituto

Nacional do Seguro Social – INSS, não sendo aplicável, portanto, aos Estados, Distrito Federal e Municípios (ANEXO N).

- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos: tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos, que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir (Estados, Distrito Federal e Municípios), estabelecendo contabilidade própria para permitir conhecer a todo momento a situação econômica, financeira e orçamentária do patrimônio, que é propriedade dos beneficiários da previdência. Deverá evidenciar também os repasses recebidos para cobertura de déficits, quando houver (ANEXO O).
- Demonstrativo do Resultado Nominal: representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final de um período e ao final do período anterior. Os valores do Regime Previdenciário deverão ser evidenciados destacada e separadamente. Essa evidenciação é necessária em função da composição e das peculiaridades do patrimônio do RPPS (ANEXO P).
- Demonstrativo do Resultado Primário - Estados, Distrito Federal e Municípios: apresenta a diferença entre as receitas e despesas primárias, destas, tendo como função fornecer uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Os superávits primários, que foram direcionados para o pagamento de serviços da dívida e contribuíram para a redução do estoque total da dívida líquida e os déficits primários que indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não-financeiros que ultrapassam as receitas não-financeiras. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (ANEXO Q).
- Demonstrativo do Resultado Primário - União: apresenta o resultado primário apurado na União, onde o resultado primário é a diferença entre

as receitas e despesas primárias, destas, excetuadas as provenientes de Juros e Encargos da Dívida (ANEXO R).

- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão: apresenta os valores inscritos, pagos e a pagar. As inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor (ANEXO S).
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino: apresenta os recursos públicos destinados à educação provenientes da receita resultante de impostos, de receitas vinculadas ao ensino, as despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino por vinculação de receita, as perdas ou ganhos nas transferências do FUNDEF, o cumprimento dos limites constitucionais e as despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino por subfunção (ANEXO T).
- Demonstrativos das Despesas com Saúde: este demonstrativo é elaborado somente pela União e apresentará as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa, as despesas próprias com saúde, as despesas por subfunção e a variação nominal do PIB, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos, nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, previstos na Constituição Federal, alterada pela Emenda Constitucional nº 29. (ANEXO A')
- Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios: elaborado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, este demonstrativo apresenta a receita líquida de impostos e transferências constitucionais e legais, as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e por subfunção, as transferências do Sistema Único de Saúde provenientes de outros entes federados e a participação destas na receita líquida de impostos e transferências constitucionais e legais, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos



mínimos, nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, previstos na Constituição Federal. (ANEXO B’).

- Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária: evidenciará de forma simplificada, e em um único demonstrativo, as execuções orçamentária e de restos a pagar, a apuração dos limites mínimos constitucionalmente estabelecidos de aplicação em saúde e educação, a apuração do limite máximo constitucionalmente permitido para contratação de operações de crédito, as projeções atuariais dos Regimes de Previdência bem como suas receitas e despesas, o valor da Receita Corrente Líquida, o cumprimento das metas de resultado nominal e primário estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO e a aplicação da receita de capital derivada da alienação de ativos. A elaboração deste demonstrativo far-se-á mediante a extração das informações dos demonstrativos completos que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, ou seja, é um resumo dos dados mais importantes dos demonstrativos que compõe o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (ANEXO D’).

Além dos demonstrativos citados, também deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do último bimestre, os seguintes:

- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital: o qual apresenta as receitas de operações de crédito comparadas com as despesas de capital líquidas, que tem a finalidade de demonstrar o cumprimento da “Regra de Ouro”, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta, onde os recursos de operações de crédito são considerados pelo total ingressado no exercício financeiro e das despesas de capital são deduzidas as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus do ente (ANEXO U).

- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União: apresenta a projeção atuarial do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, controlado ou administrado pela União, por meio do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (ANEXO V).
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos: apresenta a projeção atuarial de pelo menos 35 (trinta e cinco) anos, do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, controlado ou administrado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, que instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes (ANEXO X).
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos: tem a finalidade de apresentar a receita proveniente da alienação de ativos e a correspondente aplicação dos recursos. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público, para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos (ANEXO Z).
- Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas Contratadas: Referir-se-á as despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias público-privadas - PPP já contratadas pelo ente da Federação. A União somente poderá contratar parceria público-privada quando a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas não tiver excedido, no ano anterior, a 1% (um por cento) da receita corrente líquida do exercício, e as despesas anuais dos contratos vigentes, nos 10 (dez) anos subseqüentes, não excedam a 1% (um por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios. A União não poderá conceder garantia e realizar transferência voluntária aos Estados, Distrito Federal e Municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 1% (um por cento) da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subseqüentes excederem a 1% (um

por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios (ANEXO C).

Silva (2000, p. 24), ao tratar da abrangência da Lei Complementar nº 101 de 4/5/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), esclarece que a Lei 4320/64 não foi substituída pela nova Lei e continua em vigor principalmente no que se refere ao processo de elaboração e execução orçamentária.

A nova lei alcança todas as esferas de Governo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, compreendendo os órgãos de administração direta e indireta de todos os poderes, inclusive autarquias, fundos, fundações e empresas estatais dependentes.

Por ser uma lei com objetivo específico e claro – a responsabilidade fiscal -, não contempla a regulamentação da sistemática de planejamento e orçamento exigida pela Constituição de 1988, que deverá ser objeto de outra lei complementar a ser apreciada e votada pelo Congresso Nacional. Dessa forma, as antigas normas, particularmente a Lei nº 4.320, de 17-3-64, continuam valendo para o processo de elaboração e execução orçamentária dos entes da Federação.

Em relação ao gerenciamento das finanças públicas, a contabilidade deverá seguir os preceitos dispostos na Lei nº 4.320/64, ao se referir a forma como serão organizados seus serviços:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Assim, a contabilidade cumpre seu papel de além de proceder o registro, também evidenciar todos os procedimentos que dizem respeito à forma como são geridas as finanças públicas.

## **2.4 Sistemas de contas**

Os atos praticados na administração pública são registrados de forma sistemática na contabilidade obedecendo a um Plano de Contas. Com o objetivo de revelar fatos relacionados com estágio de receita e despesa, movimentação de numerário e dos componentes patrimoniais, o plano de contas é separado em sistemas de contas especiais, segundo sua função, de forma independente e que

darão origem, posteriormente, aos Balanços e Demonstrativos. Assim, fazem parte desse sistema de contas:

- Sistema Orçamentário
- Sistema Financeiro;
- Sistema Patrimonial; e
- Sistema de Compensação.

Segundo o Art. 91 da Lei 4320/64, o sistema orçamentário registra todas as receitas e despesas movimentadas pelo Estado “de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento e dos créditos adicionais”.

Para Angélico (2000), no sistema orçamentário é feito o registro da previsão orçamentária e as alterações ocorridas durante o exercício, a execução da despesa orçamentária e, no final do exercício, apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária. Assim, de acordo com Silva, são características do sistema orçamentário:

1. Registro das estimativas da receita ao início de cada exercício, com base na Lei de Orçamento.
2. Registro da despesa autorizada, ao início de cada exercício, com base no orçamento ou nos créditos adicionais.
3. Baixas da receita orçamentária arrecadada, controlando a posição da receita prevista.
4. Controle da despesa empenhada, mediante dedução no valor dos créditos disponíveis e apuração, no final do exercício, dos Restos a pagar a serem inscritos como depósito.
5. Baixa da despesa paga, para acompanhar a execução da despesa e apontar, ao final, as eventuais economias orçamentárias.
6. Apuração ao término do exercício, da parte lançada da receita orçamentária, cuja não-arrecadação ensejará o ajuizamento na Dívida Ativa e cujo valor era inscrito no sistema patrimonial.
7. Sistema idêntico às contas de compensação, que são encerradas, entre si, ao fim de cada ano, pela reversão dos saldos apurados, demonstrando, quanto à receita, se houve excedente ou não sobre a previsão efetuada e, quanto à despesa, se esta foi totalmente absorvida ou se houve economias. (SILVA, 2000, p.278)

Segundo diz Piscitelli et al (1999) o sistema financeiro contém o registro do fluxo de recursos financeiros, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, seguindo normas, supervisão, fiscalização e programação da distribuição desses recursos.

São características do sistema financeiro:

1. Registro dos ingressos recebidos, tanto de natureza orçamentária como extra-orçamentária.
2. Registro de todos os desembolsos, tanto orçamentários como extra-orçamentários.
3. O registro dos ingressos e desembolsos orçamentários permite que simultaneamente sejam efetuados as baixas no sistema orçamentário.
4. Encerramento, ao fim de cada ano, das contas orçamentárias de receita e despesa, com transferência ao sistema patrimonial para a apuração do resultado econômico do exercício.
5. Transferências para o sistema patrimonial de possíveis oscilações que tenham nele influído, por força da execução orçamentária (restabelecimento de Restos a Pagar).
6. Sistema composto de contas de resultado (orçamentárias) e contas extra-orçamentárias, que formarão o Ativo e Passivo Financeiro. (SILVA, 2000, p. 279)

Piscitelli et al (1999, p. 277) diz que: “O sistema patrimonial é formado por contas que registram e demonstram a movimentação e a posição dos componentes patrimoniais.”

A respeito das características agrupadas no sistema patrimonial, Silva (2000) complementa ainda que este sistema registra elementos do Ativo Permanente e Passivo Permanente, controla bens e valores, incluindo bens de terceiros que estejam de posse do Estado (Títulos), todo o movimento que ocorra no patrimônio em virtude ou não da própria execução orçamentária é registrado e apresentado no final do exercício.

São características do sistema patrimonial:

1. Registro do Ativo Permanente e Passivo Permanente do Estado.
2. Controle dos Bens e Valores do Estado, inclusive bens terceiros que estejam de posse do Estado (Títulos).
3. Acompanhamento físico dos bens, direitos e obrigações por forças de inventário que valide os registros efetuados.
4. Identificação da movimentação do patrimônio e de suas origens, sejam decorrentes ou não da execução orçamentária.(SILVA, 2000, p. 280).

O Sistema de Compensação é representado pelos atos praticados pela administração que não afetam de imediato ao Patrimônio, mas que poderão vir a afetá-lo posteriormente. De acordo com as especificações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 2 – Da escrituração contábil ao se referir no item NBC T 2.5 – Das contas de compensação:

- 2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.
- 2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.
- 2.5.3 – A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente.

João Angélico(2000) explica que as contas deste sistema dizem respeito a bens e valores do poder público que estão em poder de terceiros, a título de comodato, empréstimo, de garantia, de cobrança. Assim como também estão representados bens de terceiros sob a tutela do Estado.

O Sistema de Compensação compreende, apenas, as contas com funções específicas de controle, relacionadas com as situações não compreendidas por contas patrimoniais.

As contas pertencentes ao Sistema de Compensação estão alocadas dentro dos grupos Ativo Compensado e Passivo Compensado do Balanço Patrimonial.

## **2.5 Demonstrativos da Lei 4.320/64**

Os balanços elaborados pela Contabilidade Governamental ao final do exercício financeiro constituem instrumento de prestação de contas dos atos praticados pela Administração Pública. Por meio deles é possível avaliar a situação do patrimônio público bem como a dos projetos e atividades contidos no Plano Plurianual.

Na legislação, os balanços e demonstrativo estão previstos na Lei nº 4320/64, em seu Art. 101:

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

Devido ao fato de os balanços e o demonstrativo das variações patrimoniais apresentarem resumidamente os resultados, o detalhamento necessário para a compreensão dos mesmos é feito nos quadros demonstrativos previstos na lei.

### **2.5.1 Balanço Orçamentário**

O Balanço Orçamentário, como resultado do sistema orçamentário demonstrará, segundo o que estabelece o Art. 102 da Lei nº. 4.320/64, “as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Cabe salientar que o balanço orçamentário deve ser elaborado obedecendo o modelo constante no Anexo nº 12, à Lei nº 4.320/64.

Estruturado em colunas, o balanço especifica a (previsão, execução e diferença) da receita e (fixação, execução e diferença) da despesa. Ao final tanto para a receita quanto para a despesa são apresentadas três seções, para cada uma das três colunas, identificadas como Soma, Déficit e Total na seção da receita, e Soma, Superávit e Total, na parte da despesa.

### Quadro 1: Modelo de Balanço Orçamentário

RECEITA				DESPESA			
TÍTULO	PREV.	EXEC.	DIFER.	TÍTULO	FIXAÇ	EXEC.	DIFER
Receita Corrente				Despesa Corrente			
Receita de Capital				Despesa de Capital			
Soma				Soma			
Déficit				Superávit			
Total				Total			

Fonte: adaptado de SILVA (2000, p.321)

#### 2.5.2 Balanço Financeiro

A definição de balanço financeiro consta no Art. 103, da Lei nº. 4.320/64

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

Em síntese, esta demonstração evidencia o fluxo de caixa (entradas e saídas de recursos) decorrente da movimentação financeira do exercício, considerando um saldo disponível que veio do exercício anterior adicionado às entradas de recursos e, às saídas de recursos, o saldo disponível atual.

O balanço financeiro poderá apresentar como resultado um superávit do ponto de vista financeiro, se a soma total das entradas (receitas ) for maior que a soma total das saídas (despesas). Em contrapartida, se a soma total das entradas (receitas ) for menor do que a soma total das saídas (despesas) apresentará um

déficit financeiro. Finalizando, demonstrará se houve acréscimo ou diminuição dos recursos financeiros.

A Lei nº 4.320/64 apresenta o Anexo nº 13 que devera ser utilizado para constituir o balanço financeiro.

### Quadro 2: Modelo de Balanço Financeiro

RECEITA			DESPESA				
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
<u>Orçamentária</u>				<u>Orçamentária</u>			
<u>Extra-orçamentária</u>				<u>Extra-orçamentária</u>			
<u>Saldo do Exercício Anterior</u>				<u>Saldos para o Exercício Seguinte</u>			
Total				Total			

Fonte: adaptado de SILVA (2000, p.323)

### 2.5.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial tem sua estrutura definida na Lei 4.320/64:

- Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:
- I - O Ativo Financeiro;
  - II - O Ativo Permanente;
  - III - O Passivo Financeiro;
  - IV - O Passivo Permanente;
  - V - O Saldo Patrimonial;
  - VI - As Contas de Compensação.

Diante do que revela a lei, na elaboração deste balanço estão agrupadas contas dos sistemas financeiro, patrimonial e de compensação.

Dividido entre Ativo e Passivo, a representação dos bens e direitos representa a parte positiva no Ativo, e os compromissos assumidos com terceiros a parte negativa representada pelo Passivo.

São Inscritos no Ativo os valores do Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Saldo Patrimonial e Ativo Compensado.

O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis que não dependem de autorização orçamentária e os valores numerários. Constam do Ativo Permanente os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

No Passivo encontram-se inscritos os valores do Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Saldo Patrimonial e Passivo Compensado.



Seguindo as definições contidas na lei 4.320/64 o Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento independa de autorização orçamentária. O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Apurados os valores do Ativo Real e do Passivo Real, obtém-se o Saldo Patrimonial pelo confronto dos resultados dessas duas contas.

O parágrafo 5º do Art. 105, da Lei 4.320/64, determina que, nas contas de compensação, serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas no Patrimônio e que possam vir a afetá-lo.

Nesse grupo de contas, deve-se incluir todos os atos praticados pela Administração Pública, ou mesmo, alheios à administração que no momento não afetam o Patrimônio da Unidade, mas que, no futuro, poderão vir a afetá-lo.

O Passivo Compensado representa a contrapartida dos valores registrados no Ativo Compensado, visto que os valores constantes no compensado têm que ser iguais para não afetarem a equação fundamental do patrimônio, e mesmo porque elementos competentes destes grupos são representativos de atos administrativos, não podendo, em nenhuma hipótese, afetar a situação patrimonial.

### Quadro 3: Modelo de Balanço Patrimonial

ATIVO				PASSIVO			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
<u>ATIVO FINANCEIRO</u>				<u>PASSIVO FINANCEIRO</u>			
<u>ATIVO PERMANENTE</u>				<u>PASSIVO PERMANENTE</u>			
Saldo do Ativo Real				Saldo do Passivo Real			
<u>SALDO PATRIMONIAL</u>				<u>SALDO PATRIMONIAL</u>			
<u>ATIVO COMPENSADO</u>				<u>PASSIVO COMPENSADO</u>			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: adaptado de SILVA (2000, p.325)

#### 2.5.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

Também denominado Balanços de Resultados, esta demonstração é elaborada a partir das contas de resultado do sistema financeiro e do sistema patrimonial evidenciará o resultado do exercício seguindo o disposto em lei:

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (Art.105 da Lei 4.320/64).

Este demonstrativo é dividido em dois grupos: Variações Ativas e Variações Passivas. Nas Variações Ativas encontram-se todas as variações ocorridas no patrimônio separando-as em decorrentes de execução e não decorrentes de execução orçamentária.

Nas variações resultantes da execução orçamentária constam as Receitas Orçamentárias arrecadadas durante o exercício (Correntes e de Capital) e as mutações patrimoniais de despesa; nas variações independentes da execução orçamentária compreendem as que provocaram alterações positivas no patrimônio durante o exercício, resultantes de fatos independentes da execução do orçamento.

De forma separada no demonstrativo, constam as variações passivas, também subdivididas em resultantes da execução orçamentária e independentes da execução orçamentária.

Nas variações passivas resultantes da execução orçamentária encontram-se as Despesas Orçamentárias empenhadas ou durante o exercício (Correntes e de Capital) e as mutações patrimoniais de receita; nas variações independentes da execução orçamentária compreendem as que provocaram alterações negativas no patrimônio durante o exercício, resultantes de fatos independentes da execução do orçamento.

O resultado deste demonstrativo poderá ser de Superávit quando as Variações Ativas ultrapassarem as Variações Passivas ou de Déficit, quando as Variações Passivas forem maiores que as Variações Ativas.

#### Quadro 4: Modelo de Demonstração das Variações Patrimoniais

VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
<u>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</u>				<u>RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</u>			
Receita Orçamentária				Despesa Orçamentária			
Mutações Patrimoniais				Mutações Patrimoniais			
<u>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</u>				<u>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</u>			
Resultado Patrimonial				Resultado Patrimonial			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: adaptado de SILVA (2000, p.329)

### 2.6 Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público Nº. 15

A Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15, foi aprovada pelo Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores, sendo elaborada basicamente a partir da Norma Internacional de Contabilidade NIC 32 (Revisada em 1998).

O texto original, da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15 (NICSP 15), aprovado e publicado pelo IASB foi elaborado em inglês, não tendo sido encontrada sua tradução para o português nas bibliografias pesquisadas.

A natureza dinâmica dos mercados financeiros internacionais tem provocado o uso generalizado de uma grande variedade de instrumentos financeiros, que vão desde os instrumento primários tradicionais, como fundos, até as diversas formas de instrumentos derivados, como as trocas de taxas de juros.

As entidades do setor público usam uma gama extensiva de instrumentos financeiros, dos instrumentos simples, como as contas a pagar e contas a receber, a instrumentos mais complexos (como as trocas de câmbios para dar cobertura aos compromissos em moeda estrangeira).

Em grau menor, que as entidades do setor privado, as entidades do setor público podem emitir títulos de capital ou títulos compostos dívida/capital. Isto pode acontecer se uma entidade econômica inclui uma empresa pública (EP) parcialmente privatizada que emite títulos importantes nos mercados financeiros ou se uma entidade do setor público converte títulos de dívida em títulos de propriedade sob certas condições.

### 2.6.1 Definições

Em seu parágrafo 9 a NICSP apresenta o significado dos seguintes termos:

- Um Instrumento patrimonial é qualquer contrato que evidencie uma participação residual nos ativos de uma entidade, uma vez que tenham sido deduzidos todos os passivos.
- Valor justo (Valor Verdadeiro) é a quantia para qual um Ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, que atuam sob condições de independência mútua.
- Ativo financeiro (Ativo financeiro) é todo o Ativo que possui qualquer uma das seguintes formas:
  - (a) caixa;
  - (b) um direito contratual de receber caixa ou outro Ativo financeiro por parte de outra entidade;
  - (c) um direito contratual de trocar instrumentos financeiros com outra entidade, em condições que são potencialmente favoráveis; ou
  - (d) um instrumento patrimonial de outra entidade.
- Um Instrumento financeiro é um contrato que dá lugar, simultaneamente, a um Ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou um instrumento patrimonial em outra entidade.
- Os contratos baseados em commodities, que dão a uma das partes o direito de liquidar a transação em caixa, ou por meio de outro instrumento financeiro qualquer, devem contabilizados como se eles fossem instrumentos financeiros, com a exceção dos contratos de commodities que: (a) começaram, ainda continuam, com a intenção de cumprir as demandas impostas por venda, compra ou uma utilização que a entidade espera, (b) desde seu início

estavam destinados a tais propósitos, e (c) se espera pagar com a entrega física dos bens.

- Um Passivo Financeiro (responsabilidade Financeira) é a obrigação contratual que supõe: dar dinheiro ou outro Ativo financeiro a outro entidade; ou trocar instrumentos financeiros com outra entidade, sob condições que são potencialmente, desfavoráveis.
- Uma entidade pode ter uma obrigação contratual em que pode liquidar um bem por meio de pagamento com ativos financeiros, ou mediante entrega de seus próprios títulos. Em tal caso, se o um número de títulos próprios exigidos para quitar a obrigação se modifica com as mudanças no seu valor, de forma que o valor total dos títulos entregues seja igual ao custo da obrigação contratual a satisfazer, o possuidor da obrigação não está sujeito ao risco de perdas ou ganhos por flutuações no valor dos títulos. Tal obrigação deveria ser contabilizada como se fosse um passivo financeiro por parte da entidade.
- Contrato de seguro é um acordo que expõe ao segurador a identificar riscos definidos de perda de eventos ou circunstância que ocorram ou sejam descobertas dentro de um período específico, inclusive morte (no caso de anuidade, sobrevivência do segurado), doença, incapacidade, danos materiais, danos a terceiros ou interrupção da atividade.
- Valor de mercado é a quantidade que se pode obter por venda, ou que se pode pagar pela aquisição de um instrumento financeiro em uma entidade mercantil.
- Ativo financeiro monetário e passivo financeiro (instrumentos financeiros monetários) são ativos e passivos financeiros a serem recebidos ou pagos por um preço fixo ou determinável em dinheiro.

### **3 COMPARAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA COM OS PRINCIPAIS OBJETIVOS DA NICSP - 15**

O principal objetivo da Norma Internacional é melhorar a compreensão, dos usuários das demonstrações financeiras, sobre o significado dos instrumentos financeiros, estando estes contidos ou não nas demonstrações financeiras.

Conforme definição dada pela própria norma, um Instrumento financeiro é um contrato que dá lugar, simultaneamente, a um Ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou um instrumento patrimonial em outra entidade.

Verifica-se na contabilidade governamental brasileira que os contratos, mesmo que não encontrem-se registrados no patrimônio, serão registrados nas contas de compensação, tendo em vista o constante na Lei 4.320/64, Art. 105, parágrafo 5º, o qual determina que “nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas (...)” no Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Passivo Financeiro e Passivo Permanente “(...) e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

Mostrando que nesse grupo de contas, deve-se incluir todos os atos praticados pela Administração Pública, ou mesmo, alheios à administração, que no momento não afetam o Patrimônio da Unidade, mas que no futuro, poderão vir a afetá-lo.

Nota-se que contabilmente a legislação brasileira, por meio da Lei N° 4.320, desde 1964, preocupou-se em evidenciar todo e qualquer fato que afete ou venha a afetar no futuro a situação patrimonial do ente público, porém afirmar que os dados constantes nos demonstrativos contábeis são suficientes, para que os usuários das demonstrações financeiras tenham maior compreensão dos instrumentos financeiros contidos nas demonstrações contábeis, não seria prudente.

Para suprir a falta ou deficiência na compreensão da informação contábil, em 2000, foi sancionada a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, determina que sejam apresentados vários demonstrativos, constantes de forma discriminada no tópico 2.3 deste trabalho. Estes, complementam as informações contidas nos demonstrativos da Lei 4.320/64, os quais, segundo Slomski (2003, p.156), tem a finalidade de apresentar “os resultados do exercício financeiro”.

Complementando, a Lei de Responsabilidade Fiscal ao referir-se a transparência da gestão fiscal determina que:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A mesma lei, ao tratar da prestação de contas, determina que:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

O que demonstra o interesse da legislação brasileira em dar aos usuários das demonstrações financeiras, a oportunidade de ter conhecimento de todas as peças contábeis elaboradas desde a sua concepção nos Planos Plurianuais até a sua execução orçamentária, inclusive com audiências públicas, as quais tem a função de sanar qualquer dúvida que porventura não tenham sido sanada, por meio das demonstrações financeiras, como pode ser melhor visualizado na figura 1, a qual mostra o ciclo orçamentário brasileiro.

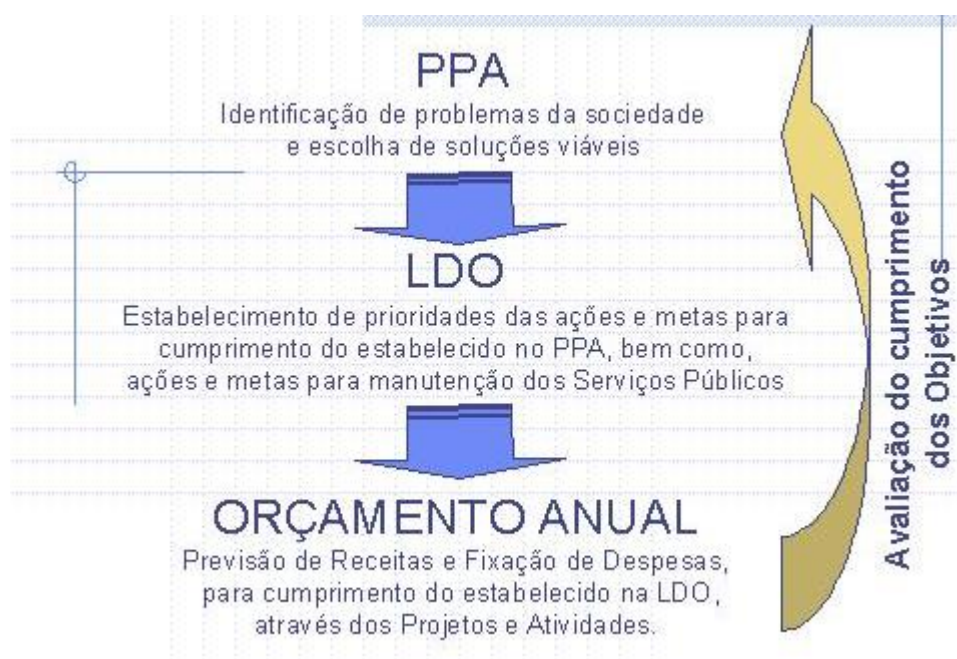


Figura 1: Ciclo Orçamentário Brasileiro

Com a finalidade de melhorar a compreensão, dos usuários das demonstrações financeiras, a NICSP 15 prescreve certas exigências, para a contabilização dos instrumentos financeiros, que serão apresentados nas demonstrações financeiras ou balanço geral, e identifica a informação que deverá ser divulgada.

Sobre a contabilização, a norma internacional trata da classificação dos instrumentos financeiros como passivo ou como ativos líquidos/patrimônio líquido, a classificação dos juros, dividendos, despesas e ingressos ordinários ou recursos relacionados com esses, assim como as circunstâncias sob as quais os ativos e passivos financeiros devem ser objeto de compensação.

O parágrafo 22 a NICSP 15 determina que o emissor de um instrumento financeiro deva classificá-lo, ou suas partes componentes, como passivo ou como patrimônio líquido, de acordo com a essência do acordo contratual no reconhecimento inicial e com as definições de passivo financeiro e de instrumento patrimonial.

No parágrafo 36 consta que os juros, dividendos, perdas e ganhos relativos a um instrumento classificado como passivo financeiro, ou para cada uma de suas partes integrantes, devem ser recolhidos no estado de rendimento financeiro como despesas ou receitas. As distribuições feitas aos possuidores de um instrumento financeiro classificado como de capital devem ser devidas, por parte do emissor, diretamente contra os ativos líquidos/patrimônio líquido.

A NICSP, no parágrafo 39, define que um Ativo financeiro e um passivo financeiro devem ser objetos de compensação, de forma que se apresente na demonstração financeira ou balanço geral a quantia líquida, sempre, que uma entidade:

- (a) tenha o direito, exigível legalmente, de compensar esses valores reconhecidos nos instrumentos mencionados; e
- (b) tenha a intenção de liquidar a quantidade líquida, ou de realizar o Ativo e, de forma simultânea, proceder ao pagamento do passivo.

Sobre a informação a ser divulgada a NICSP 15 aborda a descrição dos fatores que afetam o valor, o momento em que aparecem e a certeza dos fluxos de



caixa futuros da entidade relacionados com os instrumentos financeiros, assim como as políticas contábeis aplicadas a estes instrumentos.

Também, a Norma aconselha às entidades que demonstrem informação sobre a natureza e importância do uso de instrumentos financeiros, os propósitos pelos quais são usados, os riscos associados com eles e as políticas que usa para controlar tais riscos.

Ao tratar da contratação de operações de crédito, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

(...)

§ 5º Os contratos de operação de crédito externo não conterão cláusula que importe na compensação automática de débitos e créditos.

Desta forma a LRF proíbe a compensação de ativos e passivos, quando estes decorrerem de instrumentos financeiros provenientes de operações de créditos externos.

Também a mesma Lei em seu artigo 35, ao tratar das vedações, referentes às operações de crédito, assim se pronuncia:

É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

No entanto o artigo 38, da LRF, admite que ocorram operações de crédito por antecipação da receita, com a finalidade de suprir insuficiência de caixa durante o exercício financeiro, porém exige que sobre essas operações sejam cobrados apenas, “a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir”.

A Lei 4.320/64 ao aludir à forma como são classificadas as receitas na Lei do Orçamento afirma que

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

(...)

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3.º desta lei, serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

As receitas e despesas não orçamentárias serão registradas conforme a Lei nº 4.320/64,

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Pertencem a essa classificação valores que não pertencem ao poder público, ou seja, valores que se encontram em seu poder como cauções, fianças, consignações e que findados os compromissos pelos quais foram exigidos, serão restituídos a quem de direito.

A inclusão dessas entradas e saídas compensatórias nos registros contábeis são justificadas pela necessidade da Administração Pública manter o controle financeiro extra-orçamentário e são escrituradas, no momento de sua inclusão, no sistema financeiro.

Além disso o Art. 87, da Lei 4.320/64, determina que “Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte”.

Portanto percebe-se que há uma distinção entre as receitas. Aquelas que pertencem ao orçamento, classificadas como receitas orçamentárias e as extra-orçamentárias aquelas que serão apenas entradas compensatórias no ativo financeiro.

Também são objetos da distinção as despesas. São ditas orçamentárias as despesas que estiverem contidas na lei do orçamento, ou seja, que dependam de autorização legislativa, desde que seja indicado o crédito correspondente. Já as despesas extra-orçamentárias são as que independem da autorização do Legislativo, correspondem as simples saídas de caixa do ativo financeiro com a eliminação compensatória de um passivo financeiro.

Ao tratar da geração de despesa a LRF determina que:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

As operações de natureza orçamentária na contabilidade governamental brasileira, por serem objeto de apreciação do Poder Legislativo, serão registradas no Balanço Orçamentário, quando autorizadas, e no Balanço Financeiro quando ocorrerem seu efetivo recebimento ou pagamento. Também deverão ser registradas no Balanço Orçamentário exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, de uma forma mais detalhada que o Balanço Orçamentário exigido pela Lei 4.320/64.

No final do exercício financeiro, ao proceder o encerramento dos balanços, os saldos transferidos do Balanço Orçamentário da Lei Nº 4.320/64 farão parte do Balanço Patrimonial correspondendo às variações ativas ou passivas do patrimônio.

Quanto à descrição dos fatores que afetam o valor, observa-se que o artigo 38, da LRF, determina claramente que sobre as operações de crédito por antecipação da receita sejam cobrados apenas, “a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir”.

Quanto ao momento em que aparecem os fatores que afetam o valor, a legislação brasileira determina que, com exceção das antecipações de receita, devem constar da Lei Orçamentária Anual, ou seja, no exercício anterior a sua realização.

Quanto às políticas contábeis aplicadas aos instrumentos financeiros a Lei 4.320/64, Art. 2.º, determina que “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o

programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Quanto aos os riscos associados com os instrumentos financeiros a legislação brasileira determina que é pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101/2000 orienta sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, a limitação de empenho e movimentação financeira, a não geração de despesas consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, os critérios para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa. Orienta, ainda, sobre o cumprimento de metas de resultado primário ou nominal, sobre a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente, sobre a contratação de operações de crédito, disponibilidades de caixa, restos a pagar, dentre outras disposições, visando sempre a responsabilização do titular do Poder ou órgão no que se refere à gestão dos recursos e patrimônio públicos (LRF, em especial os Arts. 1º, 4º, 8º, 11, 15, 32, 42 e 43).

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança (LRF, Art. 53, § 2º).

Ao versar sobre a avaliação dos elementos patrimoniais, a Lei 4.320 no Art. 106, inciso I, determina que “os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço; (...)”.

Determina ainda que

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

(...)

§ 3.º O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

A legislação brasileira que rege os contratos é a Lei 8.666/93, a qual, ao prever a inexecução assim se pronuncia no Art. 77, “A inexecução total ou parcial do contrato enseja a sua rescisão, com as conseqüências contratuais e as previstas em lei ou regulamento.”

A Lei 8666/93, também relaciona os motivos que podem levar um contrato a sua rescisão, conforme segue:

Art. 78. Constituem motivo para rescisão do contrato:

- I - o não cumprimento de cláusulas contratuais, especificações, projetos ou prazos;
- II - o cumprimento irregular de cláusulas contratuais, especificações, projetos e prazos;
- III - a lentidão do seu cumprimento, levando a Administração a comprovar a impossibilidade da conclusão da obra, do serviço ou do fornecimento, nos prazos estipulados;
- IV - o atraso injustificado no início da obra, serviço ou fornecimento;
- V - a paralisação da obra, do serviço ou do fornecimento, sem justa causa e prévia comunicação à Administração;
- VI - a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação do contratado com outrem, a cessão ou transferência, total ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação, não admitidas no edital e no contrato;
- VII - o desatendimento das determinações regulares da autoridade designada para acompanhar e fiscalizar a sua execução, assim como as de seus superiores;
- VIII - o cometimento reiterado de faltas na sua execução, anotadas na forma do § 1º do art. 67 desta Lei;
- IX - a decretação de falência ou a instauração de insolvência civil;
- X - a dissolução da sociedade ou o falecimento do contratado.

Referente às políticas usadas para controlar os riscos a CF 88, determina no Art. 165, § 3.º, que “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”.

O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária do Governo Federal.

O RREO será elaborado e publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo o mesmo composto pelos seguintes demonstrativos:

- Balanço Orçamentário (ANEXO J);
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção (ANEXO L);
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (ANEXO M);
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social (ANEXO N);

- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos (ANEXO O);
- Demonstrativo do Resultado Nominal (ANEXO P);
- Demonstrativo do Resultado Primário (ANEXO Q);
- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (ANEXO S);
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (ANEXO T);
- Demonstrativos das Despesas com Saúde (ANEXO A');
- Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (ANEXO D');
- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital (ANEXO U);
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social (ANEXO V);
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos (ANEXO X);
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (ANEXO Z); e
- Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas Contratadas (ANEXO C').

Constata-se portanto que a legislação brasileira além de suprir as exigências constantes do objetivo principal da NICSP, no que tange a contabilização e a classificação dos instrumentos financeiros, mostra-se à frente da norma quando determina que nas contas de compensação, serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas no Patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo no futuro.

O Quadro 5 mostra as principais características constantes na NICSP Nº 15 e que são abordadas na legislação brasileira quanto a divulgação dos instrumentos financeiros.

NICSP 15	Legislação Brasileira
<p>Principal objetivo é melhorar a compreensão dos usuários das demonstrações financeiras sobre o significado dos instrumentos financeiros.</p>	<p>Os atos praticados pelas entidades públicas serão divulgados através dos demonstrativos contidos nas seguintes leis:</p> <p>Lei 4320/64: regulamenta a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos;</p> <p>Lei 101/2000: disciplina a gestão dos recursos públicos e prevê que a transparência da gestão fiscal será alcançada pela ampla divulgação e mediante incentivo à participação popular.</p>
<p>Instrumento financeiro é um contrato que dá lugar simultaneamente, a um Ativo Financeiro em uma entidade e a um Passivo Financeiro ou um Instrumento Patrimonial em outra entidade.</p>	<p>Lei 4.320/64: contratos, mesmo que não registrados no patrimônio, serão registrados nas contas de compensação, em que constarão, bens, valores, obrigações e situações não compreendidas no Patrimônio e que possam vir a afetá-lo.</p> <p>NBC T 2.5 – Das contas de compensação:  2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.  2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.</p>
<p>A Norma define quando um Ativo Financeiro e um Passivo Financeiro sejam compensados e demonstrados pela quantia líquida. Isto ocorre sempre que uma entidade:</p> <p>(a) tenha o direito, exigível legalmente, de compensar esses valores reconhecidos nos instrumentos mencionados; e</p> <p>(b) tenha a intenção de liquidar a quantidade líquida, ou de realizar o Ativo e, de forma simultânea, proceder ao pagamento do passivo.</p>	<p>Lei 101/2000: proíbe a compensação de ativos e passivos quando decorrem de instrumentos financeiros provenientes de operações de créditos externos;</p>
<p>A norma aconselha que sejam divulgadas informações sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Descrição dos fatores que afetam o valor, o momento em que aparecem e a certeza dos fluxos de caixa futuros e as políticas contábeis aplicadas a estes instrumentos;</li> <li>- Informação sobre a natureza e importância do uso de instrumentos financeiros, os propósitos pelos quais são usados, os riscos associados a eles e as políticas de controles de riscos.</li> </ul>	<p>Lei 101/2000:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Quanto à descrição dos fatores que afetam o valor: cobrança de juros sobre as operações de crédito;</li> <li>- Quanto ao momento em que aparecem os valores que afetam o valor: as operações de crédito devem constar na Lei do Orçamento.</li> </ul> <p>Lei 4320/64</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Quanto às políticas contábeis aplicadas aos instrumentos financeiros: a Lei do Orçamento conterà a discriminação de receitas e despesas.</li> </ul> <p>Lei 101/2000:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Quanto aos riscos associados com os</li> </ul>

	<p>instrumentos financeiros: ação planejada e transparente na gestão dos recursos.</p> <p>Lei 4320/64: - Quanto aos elementos patrimoniais, os créditos da Fazenda Pública serão escriturados como receitas do exercício em que forem arrecadados.</p> <p>Lei 8666/93: - Quanto aos contratos: a inexecução total ou parcial enseja a sua rescisão.</p> <p>CF/88: - Quanto às políticas de controle de riscos: publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.</p>
--	---

**Quadro 5 – comparação da NICSP 15 com a Legislação Brasileira**



## 4 CONCLUSÃO

Este estudo conclui que a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público nº 15, é um instrumento de grande valor, para unificar as informações geradas pela contabilidade governamental, buscando melhorar a compreensão, dos usuários das demonstrações financeiras, sobre o significado dos instrumentos financeiros, estando estes contidos ou não nessas demonstrações.

A pesquisa constata que a legislação brasileira além de suprir as necessidades constantes do objetivo principal da Norma Internacional, no que tange a contabilização e a classificação dos instrumentos financeiros, dá um tratamento diferenciado aos atos que, não produzindo efeitos no Patrimônio no momento, como bens, valores, obrigações e situações, serão registrados nas contas de compensação. Traduz-se, dessa forma, a preocupação que a legislação brasileira tem em manter o controle de todos os atos que se referem a Administração Pública, mais detalhado do que o previsto pela NICSP Nº 15. Além da demonstração dos instrumentos financeiros no sistema compensado, a legislação brasileira complementa o que diz a Norma quando prevê na a Lei de Responsabilidade Fiscal, Art. 48, parágrafo único, determina que “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

O que demonstra o interesse da legislação brasileira em dar aos usuários das demonstrações financeiras, a oportunidade de ter conhecimento de todas as peças contábeis elaboradas desde a sua concepção nos Planos Plurianuais até a sua execução orçamentária, inclusive com audiências públicas, as quais tem a função de sanar quaisquer dúvidas a respeito das demonstrações financeiras.

Este estudo buscou esgotar o assunto proposto no objetivo geral, ou seja, comparar a legislação brasileira com os objetivos principais da Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público número 15, mais especificamente no que se refere à divulgação dos instrumentos financeiros, porém deixa também como contribuição acadêmica as seguintes sugestões para futuras pesquisas:

- verificar até onde a legislação brasileira é cumprida pelo setor público e se isso supre as exigências da NICSP 15;

- comparar a legislação brasileira com as demais Normas internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
- levantar quais países possuem contabilidade adequada as exigências da NICSP 15, com a finalidade de analisar até onde a norma possui efetividade na sua aplicação.

## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de Balanços e 300 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/CCIVIL/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>>. Acesso em 20 dez 2005.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2000. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em 20 dez 2005.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/ccivil/Leis/L4320.htm>>. Acesso em 20 dez 2005.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em 20 dez 2005.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2005. 398 p. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em 20 dez 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **NICSP 15 – Instrumentos financeiros**: presentación e información a revelar. Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. Emitido por la Federación Internacional de Contadores IFAC, Comité del Sector Público. 2001. Disponível em: <[http://www.ifac.org/Members/Source\\_Files/Public\\_Sector/A20\\_NICSP\\_15\\_INSTRUMENTOS\\_FINANCIEROS\\_PRESENTACION\\_E\\_INFORMACION\\_A\\_REVELAR.pdf](http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Public_Sector/A20_NICSP_15_INSTRUMENTOS_FINANCIEROS_PRESENTACION_E_INFORMACION_A_REVELAR.pdf)>. Acesso em 20 dez 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **IPSAS 15 - Financial Instruments**: disclosure and presentation. International Federation of Accountants, International Public Sector Accounting Standard, 2001. Disponível em: <<http://www.iasb.org>>. Acesso em 20 dez 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Contabilidade introdutória**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e pratica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MACHADO Jr., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **Lei 4320 Comentada**. Rio de Janeiro. IBMA, 1998.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. **Estrutura e apresentação de monografias, dissertações e teses**. 5 ed. Santa Maria, 2000.

## ANEXOS

## ANEXO A – Demonstrativo I - Metas Anuais

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
METAS ANUAIS  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 4º, § 1º

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	<Ano de Referência>			<Ano+1>			<Ano+2>		
	Valor Corrente (a)	Valor Constante	% PIB (a/PIB) x 100	Valor Corrente (b)	Valor Constante	% PIB (b/PIB) x 100	Valor Corrente (c)	Valor Constante	% PIB (c/PIB) x 100
Receita Total									
Receitas Primárias (I)									
Despesa Total									
Despesas Primárias (II)									
Resultado Primário (I - II)									
Resultado Nominal									
Dívida Pública Consolidada									
Dívida Consolidada Líquida									

FONTE:

## ANEXO B – Demonstrativo II - Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS DO EXERCÍCIO ANTERIOR  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 4º, §2º, inciso I

RS 1,00

ESPECIFICAÇÃO	Metas Previstas em <Ano-2> (a)	% PIB	Metas Realizadas em <Ano-2> (b)	% PIB	Variação	
					Valor (c) = (b-a)	% (c/a) x 100
Receita Total						
Receitas Primárias (I)						
Despesa Total						
Despesas Primárias (II)						
Resultado Primário (I - II)						
Resultado Nominal						
Dívida Pública Consolidada						
Dívida Consolidada Líquida						

FONTE:

## ANEXO C – Demonstrativo III - Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS EXERCÍCIOS ANTERIORES  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art.4º, §2º, inciso II

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano+2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Consolidada Líquida											

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CONSTANTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano+2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Consolidada Líquida											

FONTE:



## ANEXO D – Demonstrativo IV - Evolução do Patrimônio Líquido

<ESFERA DE GOVERNO>  
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
 ANEXO DE METAS FISCAIS  
 EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO  
 <ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art.4º, §2º, inciso III						R\$ 1,00
PATRIMONIO LIQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%
Patrimônio/Capital						
Reservas						
Resultado Acumulado						
<b>TOTAL</b>						
<b>REGIME PREVIDENCIARIO</b>						
PATRIMONIO LIQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%
Patrimônio/Capital						
Reservas						
Resultado Acumulado						
<b>TOTAL</b>						

FONTE:

## ANEXO E – Demonstrativo V - Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art.4º, §2º, inciso III	R\$ 1,00		
RECEITAS REALIZADAS	<Ano-2> (a)	<Ano-3> (d)	<Ano-4>
RECEITAS DE CAPITAL			
ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
Alienação de Bens Móveis			
Alienação de Bens Imóveis			
TOTAL			
DESPESAS LIQUIDADAS	<Ano-2> (b)	<Ano-3> (e)	<Ano-4>
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
DESPESAS DE CAPITAL			
Investimentos			
Inversões Financeiras			
Amortização da Dívida			
DESPESAS CORRENTES DOS REGIMES DE PREVID.			
Regime Geral de Previdência Social			
Regime Próprio dos Servidores Públicos			
TOTAL			
SALDO FINANCEIRO	(c) = (a-b)+(f)	(f)=(d-e)+(g)	(g)
FONTE:			

## ANEXO F - Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO RPPS  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art.4º, §2º, inciso IV, alínea "a"	R\$ 1,00		
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
RECEITAS CORRENTES			
Receita de Contribuições			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Outras Contribuições Previdenciárias			
Compensação Previdenciária entre RGPS e RPPS			
Receita Patrimonial			
Outras Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
Alienação de Bens			
Outras Receitas de Capital			
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS RECEBIDOS PELO RPPS			
Contribuição Patronal do Exercício			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Contribuição Patronal de Exercícios Anteriores			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
REPASSES PREVID. PARA COBERTURA DE DÉFICIT			
OUTROS APORTES AO RPPS			
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (I)			
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
ADMINISTRAÇÃO GERAL			
Despesas Correntes			
Despesas de Capital			
PREVIDÊNCIA SOCIAL			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Outras Despesas Correntes			
Compensação Previd. de aposent. RPPS e RGPS			
Compensação Previd. de Pensões entre RPPS e RGPS			
RESERVA DO RPPS			
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (II)			
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (I - II)			
DISPONIBILIDADES FINANCEIRAS DO RPPS			
FONTE:			

## ANEXO G – Projeção Atuarial do RPPS

<ESFERA DE GOVERNO>  
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
 ANEXO DE METAS FISCAIS  
**PROJEÇÃO ATUARIAL DO RPPS**  
 <ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, § 1º, inciso II - Anexo XIII

R\$ 1,00

EXERCÍCIO	REPASSE CONTRIBUIÇÃO PATRONAL (a)	RECEITAS PREVI- DENCIÁRIAS (b)	DESPESAS PREVI- DENCIÁRIAS (c)	RESULTADO PREVI- DENCIÁRIO (d) = (a+b-c)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (e) = ("e" exerc. Anterior) + (d)

FONTE:

## ANEXO H – Demonstrativo VII - Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

<ESFERA DE GOVERNO>  
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
 ANEXO DE METAS FISCAIS  
 ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA  
 <ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 4º, § 2º, inciso V					R\$ 1,00
SETORES/PROGRAMAS/ /BENEFICIÁRIO	RENUNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO	
	Tributo/Contribuição	<Ano Ref.>	<Ano+1>		<Ano+2>
TOTAL					-
FONTE:					

## ANEXO I – Demonstrativo VIII - Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

<ESFERA DE GOVERNO>  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE METAS FISCAIS  
**MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO**  
<ANO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 4º, § 2º, inciso V	R\$ 1,00
EVENTO	Valor Previsto <Ano de Referência>
Aumento Permanente da Receita	
(-) Transferências Constitucionais	
(-) Transferências ao FUNDEF	
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)	
Redução Permanente de Despesa (II)	
Margem Bruta (III) = (I+II)	
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	
Novas DOCC	
Novas DOCC geradas por PPP's	
Margem Líquida de Expansão de DOCC (III-IV)	

FONTE:

## ANEXO J – Balanço Orçamentário

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, Art. 52, inciso I, alínea "a" e "b" do inciso II e §1º - Anexo I

R\$ 1,00

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (a-c)	
			No Bimestre (b)	% (b/a)	Até o Bimestre (c)	% (c/a)		
<b>RECEITAS CORRENTES</b>								
RECEITA TRIBUTÁRIA								
Impostos								
Taxas								
Contribuição de Melhoria								
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES								
Contribuições Sociais								
Contribuições Econômicas								
RECEITA PATRIMONIAL								
Receita Imobiliária								
Receita de Valores Mobiliários								
Receita de Concessões e Permissões								
Outras Receitas Patrimoniais								
RECEITA AGROPECUÁRIA								
Receita de Produção Vegetal								
Receita de Produção Animal e Derivados								
Outras Receitas Agropecuárias								
RECEITA INDUSTRIAL								
Receita da Indústria de Transformação								
Receita da Indústria de Construção								
Outras Receitas Industriais								
RECEITA DE SERVIÇOS								
Receita de Serviços								
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES								
Transferências Intergovernamentais								
Transferências de Instituições Privadas								
Transferências do Exterior								
Transferências de Pessoa								
Transferências de Convênios								
Transferências para o Combate à Fome								
OUTRAS RECEITAS CORRENTES								
Multas e Juros de Mora								
Indenizações e Restituições								
Receita da Dívida Ativa								
Receitas Diversas								
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>								
OPERAÇÕES DE CRÉDITO								
Operações de Crédito Internas								
Operações de Crédito Externas								
ALIENAÇÃO DE BENS								
Alienação de Bens Móveis								
Alienação de Bens Imóveis								
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS								
Amortizações de Empréstimos								
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL								
Transferências Intergovernamentais								
Transferências de Instituições Privadas								
Transferências do Exterior								
Transferências de Pessoa								
Transferências de Outras Instituições Públicas								
Transferências de Convênios								
Transferências para o Combate à Fome								
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL								
Integralização de Capital Social								
Resultado do Banco Central do Brasil								
Div. Atv. Prov. da Amortiz. de Emp. e Financ.								
Restituições								
Outras Receitas								
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)</b>								
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO / REFINANCIAMENTO (II)</b>								
Operações de Crédito Internas								
Mobiliária								
Contratual								
Operações de Crédito Externas								
Mobiliária								
Contratual								
<b>SUBTOTAL C/ REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)</b>								
<b>DEPÓSITO (IV)</b>	-	-	-	-	-	-	-	
<b>TOTAL (V) = (III - IV)</b>								
<b>SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES</b>	-	-	-	-	-	-	-	
<b>DESPESAS</b>	<b>DOTAÇÃO INICIAL (d)</b>	<b>CRÉDITOS ADICIONAIS (e)</b>	<b>DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d+e)</b>	<b>DESPESAS EMPENHADAS</b>		<b>DESPESAS LIQUIDADAS</b>		<b>SALDO A LIQUIDAR (f-j)</b>
				<b>No Bimestre (g)</b>	<b>Até o Bimestre (h)</b>	<b>No Bimestre (i)</b>	<b>Até o Bimestre (j)</b>	
<b>DESPESAS CORRENTES</b>								
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS								
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA								
OUTRAS DESPESAS CORRENTES								
<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>								
INVESTIMENTOS								
INVERSÕES FINANCEIRAS								
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA								
RESERVA DE CONTINGÊNCIA								
RESERVA DO RPPS								
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)</b>								
<b>AMORTIZAÇÃO DA DIV. / REFINANCIAMENTO (VII)</b>								
Amortização da Dívida Interna								
Dívida Mobiliária								
Outra Dívida								
Amortização da Dívida Externa								
Dívida Mobiliária								
Outra Dívida								
<b>SUBTOTAL C/ REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)</b>								
<b>SUPERÁVIT (IX)</b>	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>TOTAL (X) = (VIII - IX)</b>								

FONTE:







## ANEXO N – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social

<ESFERA DE GOVERNO>  
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL  
 ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, inciso II - Anexo IV R\$ milhares

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (I) Contribuição de Empregadores e Trabalhadores para a Previdência Social					
DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (II) Benefícios Previdenciários					
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (I - II)					

FONTE:

## ANEXO O – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos

-ESFERA DE GOVERNO-  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO REGIME PRÓPRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS  
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
-PERÍODO DE REFERÊNCIA-

LRF, Art. 53, inciso II - Anexo V

R\$ 1,00

RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ -<Exercício->	Até o Bimestre/ -<Exercício Anterior->
<b>RECEITAS CORRENTES (I)</b>					
<b>Receita de Contribuições</b>					
<b>Pessoal Civil</b>					
Contribuição do Servidor Ativo Civil					
Contribuição do Servidor Inativo Civil					
Contribuição de Pensionista Civil					
<b>Pessoal Militar</b>					
Contribuição de Militar Ativo					
Contribuição de Militar Inativo					
Contribuição de Pensionista Militar					
Outras Contribuições Previdenciárias					
Compensação Previdenciária entre RGPS e RPPS					
<b>Receita Patrimonial</b>					
Receitas Imobiliárias					
Receitas de Valores Mobiliários					
Outras Receitas Patrimoniais					
Outras Receitas Correntes					
<b>RECEITAS DE CAPITAL (II)</b>					
Alienação de Bens					
Outras Receitas de Capital					
<b>REPASSES PREVIDENCIÁRIOS RECEBIDOS PELO RPPS (III)</b>					
Contribuição Patronal do Exercício					
<b>Pessoal Civil</b>					
Contribuição Patronal Ativo Civil					
Contribuição Patronal Inativo Civil					
Contribuição Patronal Pensionista Civil					
<b>Pessoal Militar</b>					
Contribuição Patronal Ativo Militar					
Contribuição Patronal Inativo Militar					
Contribuição Patronal Pensionista Militar					
Contribuição Patronal de Exercícios Anteriores					
<b>Pessoal Civil</b>					
Contribuição Patronal Ativo Civil					
Contribuição Patronal Inativo Civil					
Contribuição Patronal Pensionista Civil					
<b>Pessoal Militar</b>					
Contribuição Patronal Ativo Militar					
Contribuição Patronal Inativo Militar					
Contribuição Patronal Pensionista Militar					
<b>REPASSES PREVIDENCIÁRIOS PARA COBERTURA DE DÉFICIT (IV)</b>					
<b>OUTROS APORTES AO RPPS (V)</b>					
<b>TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (VI) = (I + II + III + IV + V)</b>					
<b>DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS</b>	<b>DOTAÇÃO INICIAL</b>	<b>DOTAÇÃO ATUALIZADA</b>	<b>DESPESAS LIQUIDADAS</b>		
			No Bimestre	Até o Bimestre/ -<Exercício->	Até o Bimestre/ -<Exercício Anterior->
<b>ADMINISTRAÇÃO (VII)</b>					
Despesas Correntes					
Despesas de Capital					
<b>PREVIDÊNCIA SOCIAL (VIII)</b>					
<b>Pessoal Civil</b>					
Aposentadorias					
Pensões					
Outros Benefícios Previdenciários					
<b>Pessoal Militar</b>					
Reformas					
Pensões					
Outros Benefícios Previdenciários					
Outras Despesas Previdenciárias					
Compensação Previdenciária de Aposentadorias entre o RPPS e o RGPS					
Compensação Previdenciária de Pensões entre o RPPS e o RGPS					
<b>RESERVA DO RPPS (IX)</b>					
<b>TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (X) = (VII + VIII + IX)</b>					
<b>RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (XI) = (VI - X)</b>					
<b>SALDO DAS DISPONIBILIDADES FINANCEIRAS E INVESTIMENTOS DO RPPS</b>	-<MÊS ANTERIOR->		PERÍODO DE REFERÊNCIA		
Caixa			-<Exercício->	-<Exercício Anterior->	
Bancos Conta Movimento					
Investimentos					
<b>FONTE:</b>					

## ANEXO P – Demonstrativo do Resultado Nominal

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art 53, inciso III - Anexo VI

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	SALDO		
	Em 31/Dez/ <Exercício Anterior> (a)	Em <Bimestre Anterior> (b)	Em <Bimestre> (c)
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)			
DEDUÇÕES (II)			
Ativo Disponível			
Haveres Financeiros			
(-) Restos a Pagar Processados			
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I - II)			
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)			
PASSIVOS RECONHECIDOS (V)			
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (III + IV - V)			

ESPECIFICAÇÃO	PERÍODO DE REFERÊNCIA	
	No bimestre (c-b)	Até o bimestre (c-a)
RESULTADO NOMINAL		

DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL	VALOR
META DE RESULTADO NOMINAL FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO P/ O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA	

REGIME PREVIDENCIÁRIO			
ESPECIFICAÇÃO	SALDO		
	Em 31/Dez/ <Exercício Anterior>	Em <Bimestre Anterior>	Em <Bimestre>
DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA (VI)			
DEDUÇÕES (VII)			
Ativo Disponível			
Investimentos			
Haveres Financeiros			
(-) Restos a Pagar Processados			
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (VIII) = (VI - VII)			
PASSIVOS RECONHECIDOS (IX)			
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (VIII - IX)			

FONTE:

## ANEXO Q – Demonstrativo do Resultado Primário

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art 53, inciso III - Anexo VII		R\$ 1,00		
RECEITAS PRIMÁRIAS	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS		
		No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
RECEITAS PRIMÁRIAS CORRENTES (I)				
Receitas Tributárias				
Receitas de Contribuições				
Receitas Previdenciárias				
Outras Receitas de Contribuições				
Receita Patrimonial Líquida				
Receita Patrimonial				
(-) Aplicações Financeiras				
Transferências Correntes				
Demais Receitas Correntes				
Dívida Ativa				
Diversas Receitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL (II)				
Operações de Crédito (III)				
Amortização de Empréstimos (IV)				
Alienação de Bens (V)				
Transferências de Capital				
Convênios				
Outras Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
RECEITAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (VI) = (II - III - IV - V)				
RECEITA PRIMÁRIA TOTAL (VII) = (I + VI)				
DESPESAS PRIMÁRIAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS		
		No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>
DESPESAS CORRENTES (VIII)				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida (IX)				
Outras Despesas Correntes				
DESPESAS PRIMÁRIAS CORRENTES (X) = (VIII - IX)				
DESPESAS DE CAPITAL (XI)				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Concessão de Empréstimos (XII)				
Aquisição de Título de Capital já Integralizado (XIII)				
Demais Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida (XIV)				
DESPESAS PRIMÁRIAS DE CAPITAL (XV) = (XI - XII - XIII - XIV)				
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (XVI)				
RESERVA DO RPPS (XVII)				
DESPESA PRIMÁRIA TOTAL (XVIII) = (X + XV + XVI + XVII)				
RESULTADO PRIMÁRIO (VII - XVIII)				
SALDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	-	-		
DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL		VALOR		
META DE RESULTADO PRIMÁRIO FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO P/ O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA				

FONTE:

## ANEXO R – Demonstrativo do Resultado Primário da União

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO DA UNIÃO<sup>1</sup>  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art 53, inciso III - Anexo VIII		R\$ milhares		
RECEITAS	RECEITAS REALIZADAS			
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>	
<b>RECEITA TOTAL (I)</b>				
<b>RECEITAS DO TESOURO NACIONAL</b>				
<b>Receita Bruta</b>				
Receitas de Impostos				
Impostos s/ Comércio Exterior				
Impostos s/ Patrimônio e a Renda				
Impostos s/ Produção e Circulação				
Receitas de Contribuições				
Demais Receitas				
Concessões de Serviços Públicos				
Participações e Dividendos				
Outras				
(-) Restituições				
(-) Incentivos Fiscais				
<b>RECEITAS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL</b>				
<b>TRANSFERÊNCIAS A ESTADOS E MUNICÍPIOS (II)</b>				
<b>RECEITA TOTAL LÍQUIDA (III) = (I - II)</b>				
DESPESAS	DESPESAS LIQUIDADAS			
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>	
<b>DESPESA TOTAL (IV)</b>				
Pessoal e Encargos Sociais				
Benefícios Previdenciários				
Custeio e de Capital				
Despesa do FAT				
Subsídios e Subvenções Econômicas				
Outras Despesas de Custeio e de Capital				
RESULTADO PRIMÁRIO <sup>2</sup>	PERÍODO			
	No Bimestre	Até o Bimestre/ <Exercício>	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior>	
<b>RESULTADO PRIMÁRIO DO GOVERNO FEDERAL (V)</b> = (III - IV)				
Tesouro Nacional				
Previdência Social – RGPS <sup>3</sup>				
<b>RESULTADO PRIMÁRIO DO BANCO CENTRAL<sup>4</sup> (VI)</b>				
<b>RESULTADO PRIMÁRIO DA UNIÃO (V + VI)</b>				

FONTE:

<sup>1</sup> Considera-se, para efeito de apuração do Resultado Primário, o conceito de União como equivalente ao de Governo Central.

<sup>2</sup> Os valores entre parênteses correspondem a déficit.

<sup>3</sup> Receita de Contribuições menos Benefícios Previdenciários

<sup>4</sup> Despesas Administrativas deduzidas das Receitas Próprias

## ANEXO S – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão

<ESFERA DE GOVERNO>  
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, inciso V - Anexo IX

R\$ 1,00

PODER/ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS					RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS			
	Inscritos		Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos			A Pagar
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>				em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>	Cancelados	Pagos	
EXECUTIVO									
LEGISLATIVO									
JUDICIÁRIO									
MINISTÉRIO PÚBLICO									
<b>TOTAL</b>									

FONTE:

## ANEXO T - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE - UNIÃO

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO  
- MDE  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

Lei 9.394/96, Art. 72 - Anexo X

R\$ milhares

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre (b)	% (b/a)
RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS (I) Impostos Devida Ativa dos Impostos Multas, Juros de Mora e Outros Encargos dos Impostos e da Devida Ativa dos Impostos (-) Transferências Constitucionais dos Impostos (-) Desvinculação da Receita de Impostos da União					
RECEITAS VINCULADAS À EDUCAÇÃO Contribuição Social do Salário-Educação Receita de Operações de Crédito Destinada à Educação Outras Receitas Destinadas à Educação					
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>					
DESPESAS COM EDUCAÇÃO POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS LIQUIDADAS		
			No Bimestre	Até o Bimestre (d)	% (d/c)
CUSTEADAS COM A RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS Ações Típicas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE (II) Erradicação do Analfabetismo (III) Ensino Fundamental (IV) Ensino Médio Ensino Superior Demais Ações com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Outras Ações com Educação (art. 71, LDB)					
CUSTEADAS COM A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO (V) Erradicação do Analfabetismo Ensino Fundamental					
FINANCIADAS COM RECURSOS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO CUSTEADAS COM OUTROS RECURSOS CORRENTES DESTINADOS À EDUCAÇÃO Ações Típicas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE Erradicação do Analfabetismo (VI) Ensino Fundamental (VII) Demais Ações com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Outras Ações com Educação (art. 71, LDB)					
<b>TOTAL DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO</b>					
CONTROLE DE RESTOS A PAGAR VINCULADOS À EDUCAÇÃO	Aplicação Mínima em <Exercício Anterior> (e)	Aplicação Apurada em <Exercício Anterior> (f)	RESTOS A PAGAR Inscritos em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>		Cancelados em <Exercício> (g)
RP DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO RP DE DESPESAS COM ERRADICAÇÃO DO ANALFABETISMO E ENSINO FUNDAMENTAL					
COMPENSAÇÃO DE RESTOS A PAGAR CANCELADOS EM <EXERCÍCIO> MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (VIII) ERRADICAÇÃO DO ANALFABETISMO E ENSINO FUNDAMENTAL (IX)					VALOR
<b>TABELA DE CUMPRIMENTO DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS*</b>			VALOR MÍNIMO	VALOR APURADO	% APLICADO
MÍNIMO DE 18% DA RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIM DO ENSINO (II - VIII) / (I) <i>Caput do artigo 212 da CF/88</i>					
MÍNIMO DE 30% DOS RECURSOS COM MDE NA ERRADICAÇÃO DO ANALFABETISMO E NO ENSINO FUNDAMENTAL $[(III + IV + V + VI + VII) - (IX)] / (I + 18\%)$ <i>Caput § 6º do artigo 60 do ADCT</i>					
DESPESAS COM EDUCAÇÃO POR SUBFUNÇÃO	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS LIQUIDADAS		
ENSINO FUNDAMENTAL ENSINO MÉDIO ENSINO PROFISSIONAL ENSINO SUPERIOR EDUCAÇÃO INFANTIL EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS EDUCAÇÃO ESPECIAL Outras Subfunções			No Bimestre	Até o Bimestre (d)	% (d/c)
<b>TOTAL DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO</b>					

FONTE:

\* Limites mínimos anuais a serem cumpridos no encerramento do exercício.



## ANEXO U - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art.53, § 1º, inciso I - Anexo XI

R\$ 1,00

RECEITAS	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS	SALDO A REALIZAR (a-b)
		Até o Bimestre (b)	
RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CREDITO (I)			
<hr/>			
DESPESAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS LIQUIDADAS	SALDO A LIQUIDAR (c-d)
		Até o Bimestre (d)	
DESPESAS DE CAPITAL			
(-) Incentivos Fiscais a Contribuinte			
(-) Incentivos Fiscais a Contribuinte por Instit. Financeiras			
DESPESA DE CAPITAL LÍQUIDA (II)			
<hr/>			
APURAÇÃO DA REGRA DE OURO (I - II)			

FONTE:

## ANEXO V – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social

<ESFERA DE GOVERNO>  
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 DEMONSTRATIVO DA PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL  
 ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, § 1º, inciso II - Anexo XII R\$ milhões

EXERCÍCIO	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS		DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS		RESULTADO PREVIDENCIÁRIO	
	Valor (a)	% do PIB	Valor (b)	% do PIB	Valor (a-b)	% do PIB

FONTES:

TABELA DE HIPÓTESES

EXERCÍCIO	MASSA SALARIAL	CRESCIMENTO VEGETATIVO	TAXA DE INFLAÇÃO ANUAL (IGP-DI) Média	VARIAÇÃO REAL DO PIB	REAJUSTE DO SALÁRIO MÍNIMO	REAJUSTE DOS DEMAIS BENEFÍCIOS
	%	%	%	%	%	%

FONTES:

## ANEXO X - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos

<ESFERA DE GOVERNO>  
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 DEMONSTRATIVO DA PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS  
 SERVIDORES PÚBLICOS  
 ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, § 1º, inciso II - Anexo XIII

R\$ 1,00

EXERCÍCIO	REPASSE CONTRIBUIÇÃO PATRONAL (a)	RECEITAS PREVI- DENCIÁRIAS (b)	DESPESAS PREVI- DENCIÁRIAS (c)	RESULTADO PREVI- DENCIÁRIO (d) = (a+b-c)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (e) = ("e" exerc. Anterior) + (d)

FONTES:

## ANEXO Z – Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 53, § 1º, inciso III - Anexo XIV			R\$ 1,00
RECEITAS	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO A REALIZAR (a-b)
RECEITAS DE CAPITAL			
ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
Alienação de Bens Móveis			
Alienação de Bens Imóveis			
TOTAL			
DESPESAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS LIQUIDADAS (d)	SALDO A LIQUIDAR (c-d)
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
Despesas de Capital			
Investimentos			
Inversões Financeiras			
Amortização da Dívida			
Despesas Correntes dos Regimes de Previdência			
Regime Geral da Previdência Social			
Regime Próprio dos Servidores Públicos			
TOTAL			
SALDO FINANCEIRO A APLICAR	<EXERCÍCIO ANTERIOR> (e)	<EXERCÍCIO> (f) = (b-d)	SALDO ATUAL (e+f)

FONTE:

## ANEXO A' - Demonstrativo das Despesas com Saúde – União

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS COM SAÚDE  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

ADCT, art. 77 - Anexo XV		R\$ milhares		
DESPESAS COM SAÚDE (Por Grupo de Natureza da Despesa)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (a)	DESPESAS LIQUIDADAS	
			Até o Bimestre (b)	% (b/a)
DESPESAS CORRENTES				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida				
Outras Despesas Correntes				
DESPESAS DE CAPITAL				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida				
<b>TOTAL</b>				
DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS Até o Bimestre (c)	% (c)/despesas com saúde
DESPESAS COM SAÚDE				
(-) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS				
(-) JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA				
(-) AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA				
(-) DESPESAS CUSTEADAS PELO FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA				
(-) OUTRAS DESPESAS NÃO CONSIDERADAS PARA FINS DE CUMPRIMENTO DO LIMITE MÍNIMO CONSTITUCIONAL				
<b>TOTAL DAS DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE</b>				
ESPECIFICAÇÃO	VARIAÇÃO NOMINAL DO PIB <sup>1</sup> %	DESPESAS LIQUIDADAS		VARIAÇÃO DE APLICAÇÃO %
		Até o Bimestre/ <Exercício> (d)	Até o Bimestre/ <Exercício Anterior> (e)	(d/e*100)-100
<b>TOTAL DAS DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE</b>				
DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (Por Subfunção)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS Até o Bimestre (f)	% (f)/total (f)
Atenção Básica				
Assistência Hospitalar e Ambulatorial				
Suporte Profilático e Terapêutico				
Vigilância Sanitária				
Vigilância Epidemiológica				
Alimentação e Nutrição				
Outras Subfunções				
<b>TOTAL</b>				

FONTE:

<sup>1</sup> Os recursos mínimos aplicados serão equivalentes ao valor apurado no ano anterior corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto, conforme alínea "b", do inciso I, do artigo 77 do ADCT.

## ANEXO B' - Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde

<ESFERA DE GOVERNO>  
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
DEMONSTRATIVO DA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

ADCT, art. 77 - Anexo XVI		R\$ 1,00		
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS	
			Até o Semestre (b)	% (b/a)
RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS (I)				
Impostos				
Multas, Juros de Mora e Dívida Ativa dos Impostos				
Receitas de Transferências Constitucionais e Legais				
(-) Transferências Constitucionais				
TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE - SUS (II)				
Do União para o Estado				
Dos Municípios para o Estado				
Demais Estados para o Estado				
Outras Receitas do SUS				
RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO VINCULADAS À SAÚDE (III)				
OUTRAS RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS				
(-) DEDUÇÃO PARA O FUNDEF				
TOTAL				
DESPESAS COM SAÚDE (Por Grupo de Natureza da Despesa)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA (c)	DESPESAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (d)	% (d/c)
DESPESAS CORRENTES				
Pessoal e Encargos Sociais				
Juros e Encargos da Dívida				
Outras Despesas Correntes				
DESPESAS DE CAPITAL				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida				
TOTAL (IV)				
DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (e)	% (e)/despesas com saúde
DESPESAS COM SAÚDE				
(-) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS				
(-) DESPESAS CUSTEADAS COM OUTROS RECURSOS DESTINADOS À SAÚDE				
Recursos de Transferências do Sistema Único de Saúde - SUS				
Recursos de Operações de Crédito				
Outros Recursos				
(-) RP INSCRITOS NO EXERCÍCIO SEM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA VINCULADA DE RECURSOS PRÓPRIOS <sup>1</sup>				
TOTAL DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (V)				
CONTROLE DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES VINCULADOS À SAÚDE	Aplicação Mínima em <Exercício Anterior> (f)	Aplicação Apurada em <Exercício Anterior> (g)	RESTOS A PAGAR	
			Inscritos em 31 de dezembro de <Exercício Anterior>	Cancelados em <Exercício> (h)
RP DE DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE				
COMPENSAÇÃO DE RESTOS A PAGAR CANCELADOS EM <EXERCÍCIO> (VI)				
PARTICIPAÇÃO DAS DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE NA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS - LIMITE CONSTITUCIONAL <-%> [(V - VI) / I]				
DESPESAS COM SAÚDE (Por Subfunção)	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS	
			Até o Semestre (i)	% (i total i)
Ação Básica				
Assistência Hospitalar e Ambulatorial				
Supporte Profilático e Terapêutico				
Vigilância Sanitária				
Vigilância Epidemiológica				
Alimentação e Nutrição				
Outras Subfunções				
TOTAL				
(-) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS				
(-) DESPESAS CUSTEADAS COM OUTROS RECURSOS DESTINADOS À SAÚDE				
Recursos de Transferências do Sistema Único de Saúde - SUS				
Recursos de Operações de Crédito				
Outros Recursos				
(-) RP INSCRITOS NO EXERCÍCIO SEM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA VINCULADA DE RECURSOS PRÓPRIOS <sup>2</sup>				
TOTAL DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE				
FONTE:				

<sup>1</sup> Essa linha apresentará valor somente no Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre do exercício.

<sup>2</sup> Limite anual mínimo a ser cumprido no encerramento do exercício.

## ANEXO C' - Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público Privadas Contratadas

<ESFERA DE GOVERNO>  
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS DE CARÁTER CONTINUADO DERIVADAS DAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS  
 CONTRATADAS  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

Lei nº 11.079, de 30.12.2004, arts. 22 e 28 – Anexo XVII

R\$ 1,00

DESPESAS CONTRATADAS	EXERCÍCIO ANTERIOR	<EC+1>	<EC+2>	<EC+3>	<EC+4>	<EC+5>	<EC+6>	<EC+7>	<EC+8>	<EC+9>
TOTAL DAS DESPESAS										
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)										
TOTAL DAS DESPESAS / RCL (%)										

FONTE:

## ANEXO D' - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

<ESFERA DE GOVERNO>  
 DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 -PERÍODO DE REFERÊNCIA-

LRF, Art. 48 - Anexo XVII		R\$ 1,00	
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - RECEITAS</b>		No Bimestre	Até o Bimestre
Previsão Inicial da Receita			
Previsão Atualizada da Receita			
Receitas Realizadas			
Déficit Orçamentário			
Saldo do Exercício Anterior			
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - DESPESAS</b>		No Bimestre	Até o Bimestre
Dotação Inicial			
Dotação Atualizada			
Despesas Empenhadas			
Despesas Liquidadas			
Superávit Orçamentário			
<b>DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO</b>		No Bimestre	Até o Bimestre
Despesas Empenhadas			
Despesas Liquidadas			
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL</b>			Até o Bimestre
Receita Corrente Líquida			
<b>RECEITAS/DESPESAS DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA</b>		No Bimestre	Até o Bimestre
Regime Geral de Previdência Social			
Receitas Previdenciárias (I)			
Despesas Previdenciárias (II)			
Resultado Previdenciário (I - II)			
Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos			
Receitas Previdenciárias (III)			
Despesas Previdenciárias (IV)			
Resultado Previdenciário (III - IV)			
<b>RESULTADOS NOMINAL E PRIMÁRIO</b>		Meta Fixada no AMF da LDO (a)	Resultado Apurado Até o Bimestre (b)
Resultado Nominal			% em Relação a Meta (b/a)
Resultado Primário			
<b>MOVIMENTAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR</b>		Inscrição	Cancelamento Até o Bimestre
POR PODER E MINISTÉRIO PÚBLICO			Pagamento Até o Bimestre
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS			Saldo a Pagar
Poder Executivo			
Poder Legislativo			
Poder Judiciário			
Ministério Público			
RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS			
Poder Executivo			
Poder Legislativo			
Poder Judiciário			
Ministério Público			
<b>TOTAL</b>			
<b>DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - MDE</b>		Valor Apurado Até o Bimestre	Limites Constitucionais Anuais
			% Mínimo a Aplicar no Exercício
Mínimo Anual de <math>18\% / 23\%</math> das Receitas de Impostos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE			<math>18\% / 23\%</math>
Mínimo Anual de 60% das Despesas com MDE no Ensino Fundamental			60%
Mínimo Anual de 60% do FUNDEF na Remuneração dos Professores do Ensino Fundamental			60%
<b>RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL</b>		Valor Apurado Até o Bimestre	Saldo a Realizar
Receita de Operação de Crédito			
Despesa de Capital Líquida			
<b>PROJEÇÃO ATUARIAL DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA</b>		Exercício	10º Exercício
			20º Exercício
			35º Exercício
Regime Geral de Previdência Social			
Receitas Previdenciárias (I)			
Despesas Previdenciárias (II)			
Resultado Previdenciário (I - II)			
Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos			
Receita da Contribuição Patronal (III)			
Receitas Previdenciárias (IV)			
Despesas Previdenciárias (V)			
Resultado Previdenciário (IV - V)			
Receita Recebida para Cobertura de Déficit do RPPS (VI)			
<b>RECEITA DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS</b>		Valor Apurado Até o Bimestre	Saldo a Realizar
Receita de Capital Resultante da Alienação de Ativos			
Aplicação dos Recursos da Alienação de Ativos			
<b>DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE</b>		Valor Apurado Até o Bimestre	Limite Constitucional Anual
			% Mínimo a Aplicar no Exercício
Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde			% Aplicado Até o Bimestre
<b>DESPESAS DE CARÁTER CONTINUADO DERIVADAS DE PPP'S CONTRATADAS</b>		VALOR APURADO NO EXERCÍCIO CORRENTE	
Total das Despesas-RCL (%)			

FONTE: